Die Finanzpflichten dritter Personen

INAUGURAL-DISSERTATION

zur Erlangung der Doktorwürde

der Hohen juristischen Fakultät der Rheinischen

Friedrich-Wilhelms-Universität zu Bonn

vorgelegt von

Referendar Hugo Fritz Arnold

aus Gummersbach

Berlin / Carl Heymanns Verlag / 1929

Gedruckt bei
Julius Sittenfeld
Berlin W 8

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Meinen Eltern
in Dankbarkeit gewidmet

Berichterstatter: Prof. Dr. Alb. Hensel

Mitberichterstatter: Prof. Dr. Heckel

Plan.

Einleitung.
§ 1. Begriff der Finanzpflichten.
§ 2. Ziel der vorliegenden Untersuchung.
§ 3. Sprachgebrauch.

I. Hauptteil. Allgemeines über die Finanzpflichten Dritter.
A. Wer ist Dritter, wer Beteiligter?
§ 4. Vergleich anderer Verfahren.
§ 5. Untersuchung der steuerrechtlichen Bestimmungen.
§ 6. Ergebnis der bisherigen Untersuchung.
B. § 7. Von wem sind die Pflichten Dritter zu erfüllen?
C. § 8. Entstehung der Finanzpflichten.
D. § 9. Einteilung der Finanzpflichten.

II. Hauptteil. Die einzelnen Finanzpflichten Dritter.
A. Hilfspflichten.
§ 10. Auskunftspflichten.
a) § 177 AO.
b) Verschiedene Auskunftspflichten.
§ 11. Anzeigepflichten.
§ 12. Pflichten zum Gutachten.
§ 13. Buchvorlage, Einsichtgewährung und Nachweisungspflichten.
§ 14. Pflichten verschiedener Art.
B. § 15. Beistandspflichten.
C. Gemeinsame Vorschriften.
§ 16. Die Erfüllung bzw. das Erlöschen der Finanzpflichten.
§ 17. Die Kosten der Finanzpflichten Dritter.
§ 18. Die internationalen Bestimmungen über die Finanzpflichten Dritter.

III. Hauptteil. Die Erzwingung der Finanzpflichten Dritter und die Rechtsmittel gegen die Heranziehung.
§ 19. Die Erzwingung.
§ 20. Die Rechtsmittel des Inanspruchgenommenen.
§ 21. Die Rechtsmittel des beteiligten Steuerpflichtigen.

IV. Hauptteil. Zweck und Rechtsnatur der Finanzpflichten Dritter.
§ 22. Rechtspolitisches Ziel der Finanzpflichten Dritter.
§ 23. Rechtsnatur dieser Pflichten.

Verzeichnis der benutzten Bücher und Schriften.

Anschütz, Die Verfassung des Deutschen Reiches. Kommentar, Verlag Stilke, Berlin. 3./4. Aufl. 1926.

Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht. Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1927. Heft 3, S. 567.

Ball, Einführung in das Steuerrecht. 3. Aufl. Bensheimer, Mannheim 1925.

Becker, Enno, Die Reichsabgabenordnung, Kommentar. Carl Heymanns Verlag Berlin. 5. Aufl. 1926 u. 2. Aufl. 1922. (Zit. Becker.)

Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts. Allgemeiner Teil I. Verlag Vahlen, Berlin. 1. Aufl. 1927.

Bühler, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichung der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer. Heft 3. de Gruyter & Co., 1927. (Zit. Bühler, Referat.)

Bürger, Die Rechtsfigur des Steuerschuldners. Vierteljahresschr. f. Steuer- u. Finanzrecht 1928, Heft 1.

Bürger, Die Entstehung der Steuerschuld. FinanzArch. 45. Jahrg., Bd. 1, S. 1 ff.

Conrad, Grundzüge der Reichsabgabenordnung. Heft 2: der Einführung in das Staats- u. Steuerrecht. 4. Aufl.

Conrad, Psychologie und Besteuerung. Verlag J. Heß, Stuttgart 1928.

Dieckmann, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit in Preußen. Verlag Vahlen, Berlin. 2. Aufl. 1926.

Graf zu Dohna, Das Strafprozeßrecht. Carl Heymanns Verlag, Berlin. 2. Aufl. 1925.

v. Dresky-Düffe, Die Reichsabgabenordnung. Trojes Zoll- u. Steuerbibliothek, Bd. 1.

Drews, Preußisches Polizeirecht. Allgem. Teil. Carl Heymanns Verlag, Berlin 1927.

v. Elbe, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit nach den Gesetzen der deutschen Länder. Carl Heymanns Verlag, Berlin 1926.

Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts. Verlag Mohr, Tübingen. 4. Aufl. 1919.

Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts. Kameradschaftverlag, Berlin 1925.

Friedrichs, Grundzüge des Polizeirechts. Verlag Röhrscheidt, Bonn 1923.

Goldschmidt, James, Der Prozeß als Rechtslage. Verlag Springer, Berlin 1925.

Hatschek, Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts. Verlag A. Deichert, 3./4. Aufl., Leipzig-Erlangen 1924.

Hensel, Albert, Steuerrecht, Enzyklopädie der Rechts- u. Staatswissenschaften, herausgeg. v. Kohlrausch u. Kaskel, XXVIII. Verlag Jul. Springer, 1. Aufl., Berlin 1924; 2. Aufl., Berlin 1927. (Zit. Hensel I bzw. Hensel II).

Hensel, Albert, Der Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts, in Veröffentlichung der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer. Heft 3. de Gruyter & Co., 1927. (Zit. Hensel, Referat.)
Herrnritt, Grundlehren des Verwaltungsrechts. Verlag Mohr, Tübingen 1921.
Jellinek, Verwaltungsrecht, Enzyklopädie der Rechts- u. Staatswissenschaften, herausgeg. v. Kohlrausch u. Kaskel, XVIII. Verlag Springer, Berlin 1928.
Kipp, Kommentar zum Erbschaftssteuergesetz in: Die deutschen Finanz- u. Steuergesetze in Einzelkommentaren. Verlag Liebmann, Berlin 1927.
Kohler, Der Prozeß als Rechtsverhältnis. Verlag Bensheimer, Mannheim 1888.
Lamp, Die Theorie des deutschen Zollrechts u. der Entwurf einer neuen österr. Zollordnung. Verlag Mohr, Tübingen 1917.
Lion, Praktische Steuerfragen. Verlag Mosse, Berlin 1923.
Loewe-Rosenberg, Kommentar zur StPO. für das Deutsche Reich. Verlag de Gruyter & Co., 17. Aufl., Berlin-Leipzig 1927.
Mayer, Otto, Deutsches Verwaltungsrecht in Bindings Handbuch der deutschen Rechtswissenschaft. 6. Abt., Bd. 1 u. 2. Verlag Duncker & Humblot, München-Leipzig. 3. Aufl. 1924.
Merk, Steuerschuldrecht. Verlag Mohr, Tübingen 1926.
Mirbt, Grundriß des deutschen u. preußischen Steuerrechts. Verlag Deichert, Leipzig-Erlangen 1926.
Mirre, Kommentar zum Kapitalverkehrssteuergesetz, in Handkommentar der Reichssteuergesetze. Verlag Heß, Stuttgart 1927.
Mrozek, Handbuch des Steuerrechts. Abt. 1, Reichsabgabenordnung, 1. Aufl. 1919; 3. Aufl. 1924. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln.
Mrozek, Handkommentar zum Einkommensteuergesetz. Verlag Schmidt, Köln 1926.
v. Myrbach-Rheinfeld, Grundriß des Finanzrechts. Verlag Duncker & Humblot, München-Leipzig. 2. Aufl. 1916.
Nawiasky, Steuerrechtliche Grundfragen. Verlag Pfeiffer, München 1926.
Nawiasky, in Festschrift für Zitelmann. Verlag Duncker & Humblot, München u. Leipzig 1913.
Nieberl, Kommentar zur Reichsabgabenordnung. Verlag de Gruyter & Co., Berlin 1927.
Ott, Grunderwerbssteuergesetz, in Handkommentar der Reichssteuergesetze. Verlag Heß, Stuttgart 1927.
Ott, Kommentar zum Grunderwerbssteuergesetz. Verlag Heß, Stuttgart. 3. Aufl. 1927.
Pendele, Das Steuerrecht der AO. für das Gebiet der Zölle u. Verbrauchssteuern. Carl Heymanns Verlag, Berlin 1927.
Popitz, in Festgabe für Dr. O. Liebmann. Abt. 3: Finanz- u. Steuerrecht. Verlag Liebmann, Berlin 1920.
Sauer, Grundlagen des Prozeßrechts. Verlag Enke, Stuttgart 1919.
Schneider, Das Abgabengewaltverhältnis, Grundzüge eines materiellen Teils. Verlag Mohr, Tübingen 1919.
Schranil, Besteuerungsrecht u. Besteuerungsanspruch, in Wiener staatswissenschaftl. Studien. Verlag Deuticke, Leipzig-Wien 1925.
Stein-Jonas, Kommentar zur ZPO. für das Deutsche Reich, 12. Aufl., 1. Bd., 1925. Verlag Mohr, Tübingen.

Stein, Grundriß des Zivilprozeß- und Konkursrechts. Verlag Mohr, 2. Aufl., Tübingen 1924.
Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts. Industrieverlag Spaeth & Linde, 3. Aufl., Berlin 1927.
Triepel, Völkerrecht und Landesrecht. Verlag Hirschfeld, Leipzig 1899.

Sammlungen der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes Bd. 1 bis 22, nebst Registerbänden zu Bd. 1 bis 10 und Bd. 11 bis 20, herausgeg. v. RFH. Verlag Gerber, München.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Zivilsachen, herausgeg. von Mitgliedern des Gerichtshofs u. der Reichsanwaltschaft. Verlag de Gruyter & Co., Leipzig.
Entscheidungen des Reichsgerichts in Strafsachen, herausgeg. von Mitgliedern des Gerichtshofs u. der Reichsanwaltschaft. Verlag de Gruyter & Co., Leipzig.
Entscheidungen des preuß. Oberverwaltungsgerichts, herausg. von Mitgliedern des Gerichtshofs.

Das Recht der Neuzeit, Schlegelberger-Hoche. Verlag Vahlen, Berlin 1928.
Gesetzgebungs-Archiv. Wirtschaftsverlag Arthur Sudau, 1928.
Koppe, Jahrbuch des Steuerrechts, Bd. 1—7.

Allgemeine Steuerrundschau. Herausgeber Arthur Bauckner, Verlag Achenbach, München.
Archiv des öffentlichen Rechts. Begründet v. Laband u. Stoerck. Verlag Mohr, Tübingen.
Bank-Archiv. Verlag de Gruyter & Co., Berlin.
Deutsche Juristenzeitung. Verlag Liebmann, Berlin.
Deutsches Steuerblatt. Verlag Schmidt, Köln.
Deutsche Steuerzeitung. Verlag Spaeth & Linde.
Die Steuerzeitung des Landwirts. Verlag Johann Schulze, Magdeburg.
Finanzarchiv. Verlag Mohr, Tübingen.
Juristische Wochenschrift. Verlag Moeser, Leipzig.
Neue Steuerrundschau. Verlag Sack, Berlin.
Steuer und Wirtschaft. Verlag Heß, Stuttgart.
Verwaltungsarchiv. Carl Heymanns Verlag, Berlin.
Zeitschrift für Zivilprozeß. Carl Heymanns Verlag, Berlin.

Inhaltsübersicht.

Einleitung 1
§ 1. Begriff der Finanzpflichten. § 2. Ziel der vorliegenden Untersuchung. § 3. Sprachgebrauch.
I. Hauptteil. Allgemeines über die Finanzpflichten Dritter 5
A. Wer ist Dritter, wer Beteiligter? 5
§ 4. Vergleich anderer Verfahren. § 5. Untersuchung der steuerrechtlichen Bestimmungen. § 6. Ergebnis der bisherigen Untersuchung.
B. § 7. Von wem sind die Pflichten Dritter zu erfüllen? 14
C. § 8. Entstehung der Finanzpflichten 16
D. § 9. Einteilung der Finanzpflichten 17
II. Hauptteil. Die einzelnen Finanzpflichten Dritter 18
A. Hilfspflichten 18
§ 10. Auskunftpflichten. a) § 177 AO. b) Verschiedene Auskunftspflichten. § 11. Anzeigepflichten. § 12. Pflichten zum Gutachten. § 13. Buchvorlage, Einsichtgewährung und Nachweisungspflichten. § 14. Pflichten verschiedener Art.
B. § 15. Beistandspflichten 52
C. Gemeinsame Vorschriften 63
§ 16. Die Erfüllung bzw. das Erlöschen der Finanzpflichten. § 17. Die Kosten der Finanzpflichten Dritter. § 18. Die internationalen Bestimmungen über die Finanzpflichten Dritter.
III. Hauptteil. Die Erzwingung der Finanzpflichten Dritter und die Rechtsmittel gegen die Heranziehung 68
§ 19. Die Erzwingung. § 20. Die Rechtsmittel des Inanspruchgenommenen. § 21. Die Rechtsmittel des beteiligten Steuerpflichtigen.
IV. Hauptteil. Zweck und Rechtsnatur der Finanzpflichten Dritter . 82
§ 22. Rechtspolitisches Ziel der Finanzpflichten Dritter. § 23. Rechtsnatur dieser Pflichten.

Einleitung.

§ 1. Begriff der Finanzpflichten*).

Die Steuergesetze des Deutschen Reiches enthalten neben den Bestimmungen, die die Verpflichtung zur Zahlung von Steuern, kurz gesagt, die Steuergeldschuld betreffen, zahlreiche Vorschriften über steuerliche Ver-

*) Lediglich mit dem Namen der Verfasser werden im folgenden zitiert: Becker, Komm. z. RAO., Berlin 1926; Bühler, Lehrb. d. Steuerrechts, Allgem. Teil, Berlin 1927; Hensel, Steuerrecht, I. Aufl., Berlin 1924; II. Aufl., Berlin 1927; Nawiasky, Steuerrechtl. Grundfragen, München 1926.

pflichtungen anderer Art, Anzeige und Auskunftspflichten, Pflichten zum Gutachten, zur Steuererklärung, zur Duldung der Steueraufsicht usw.[1]). Sie alle hat man im Schrifttum vielfach unter den Begriff „Nebenpflichten“[2]), „Hilfspflichten“[3]) oder „Finanzpflichten“[4]) zusammengefaßt, und zwar bezeichnet man mit diesen Worten die Gesamtheit der auf den Steuergesetzen beruhenden Verpflichtungen mit alleiniger Ausnahme der Steuergeldzahlungspflicht.

§ 2. Ziel der vorliegenden Untersuchung.

Ein bestimmter Sprachgebrauch hat sich hierbei noch nicht herausgebildet, vielmehr werden alle drei Bezeichnungen häufig gleichbedeutend nebeneinander gebraucht. Im folgenden soll stets von Finanzpflichten als Oberbegriff die Rede sein. Dadurch wird vermieden, daß aus dem Wortlaut „Neben- und Hilfspflichten“ übereilte Schlüsse im Sinne einer gewissen Akzessorietät dieser Pflichten gezogen werden. Die Feststellung des Wesens einer gewissen Gruppe von Finanzpflichten soll ja Aufgabe der Arbeit sein. Diese Aufgabe läßt sich nur auf der Grundlage einer eingehenderen Darstellung der tatsächlichen Regelung, wie sie in der RAO. und den Einzelsteuergesetzen getroffen ist, lösen. Zu beachten ist dabei, daß die Finanzpflichten natürlich in irgendeinem Zusammenhange mit der steuerlichen Geldzahlungspflicht stehen und im Hinblick darauf geschaffen sind, wobei es vorläufig dahingestellt bleiben kann, wie dieser Zusammenhang ist. In der RAO., die man zuweilen als den allgemeinen Teil des deutschen Steuerrechts bezeichnet[5]), trägt der erste Titel des 3. Abschnitts im 2. Teile die Überschrift „Pflichten der Steuerpflichtigen und anderer Personen“. Schon diese Überschrift zeigt, daß nicht nur die sogen. Steuerpflichtigen Pflichten zu erfüllen haben; ein paar Beispiele bestätigen es. In zahlreichen Einzelsteuergesetzen ist den „Steuerpflichtigen“ die Abgabe von Steuererklärungen zur Pflicht gemacht[6]), anderseits hat gemäß § 177 AO. Auskunft zu erteilen „auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt“ ist. Finanzpflichten gleicher oder doch recht ähnlicher Art, wie die Steuererklärungspflicht des Steuerpflichtigen und die Auskunftspflicht des Dritten sind also entweder im Hinblick auf eine eigene Steuerschuld oder unabhängig davon zu erfüllen. Auch unabhängig von der Abgabenschuld gibt es eine Summe von Pflichten und Lasten des Publikums[7]).

---

[1]) Arens, Zum Begriff der Haftung im geltenden Steuerrecht, Vierteljahrsschrift f. Steuer- und Finanzrecht, 1927 H. 3. Die Ausdrücke Pflicht und Verpflichtung wendet man bei allen Arten von Leistungen an, die das Steuerrecht kennt.

[2]) Hensel II S. 47; Merk, Steuerschuldrecht, Tübingen 1926.

[3]) Becker, St. u. W., 1924, Sp. 1524; Pendele, Das Steuerrecht der AO. für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern, Berlin 1927, S. 8; Kloss, Sachs kleine Steuerbücherei, S. 25.

[4]) Nawiasky S. 36 und oft; Hensel II S. 80.

[5]) Hensel II S. 1.

[6]) EinkStG. § 61; UmsStG. § 17, 3.

[7]) Lamp, Die Theorie des deutschen Zollrechts, Tübingen 1917, S. 22. Pendele, Das Steuerrecht der AO. für das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern, Berlin 1927, S. 8, 9. Nawiasky S. 36.

Diese Pflichten und Lasten des Publikums, genauer ausgedrückt die Finanzpflichten Dritter, sollen im folgenden behandelt werden. Damit soll nicht etwa gesagt sein, daß diese dritten Personen niemals selbst Steuerpflichtige im Sinne der RAO. wären oder sein könnten, sondern lediglich klargestellt werden, daß Gegenstand der Arbeit nur die Finanzpflichten sein sollen, die jemand zu erfüllen hat, ohne in diesem konkreten Fall Steuerpflichtiger im Sinne der RAO. zu sein. Mirbt, Grundriß des Steuerrechts, Leipzig, Erlangen 1926, S. 312, unterscheidet danach, ob die Hilfsverpflichtungen im Hinblick auf eine eigene Steuerschuld einem Pflichtigen auferlegt sind oder ob Dritte damit belastet werden. Nawiasky S. 36 spricht von Finanzpflichten der Steuerfähigen und solchen ohne Rücksicht auf die Steuerfähigkeit. Gelingt es, über das Wesen und die rechtliche Bedeutung der Finanzpflichten Dritter Feststellungen zu treffen, so werden sich daraus vielleicht Rückschlüsse ziehen lassen auf die Finanzpflichten der „Steuerpflichtigen i. S. d. AO.", die sonst sehr leicht durch die gemeinsame Behandlung mit der Steuergeldzahlungspflicht in ihrer Eigenart verdeckt werden.

§ 3. Sprachgebrauch.

Bevor untersucht wird, wer in den einzelnen Stadien des Steuerverfahrens als Dritter zu bezeichnen ist, wird eine grundsätzliche Klärung erforderlich, welchem Sprachgebrauch gefolgt werden soll, da gerade in der Terminologie des Steuerrechts eine überaus große Mannigfaltigkeit herrscht. Beinahe alle Steuerrechtsbücher, aber auch die einzelnen Steuergesetze, bedienen sich abweichender Bezeichnungen. Im Schrifttum wird vom Dritten vielfach gesprochen, wenn derjenige gemeint ist, der neben Staat und Hauptbeteiligtem noch mitzuwirken hat[8]). Die RAO. spricht in diesen Fällen nicht vom Dritten, sondern gebraucht meist die Worte „andere Personen" und stellt sie in Gegensatz zu den „Steuerpflichtigen". Steuerpflichtige in diesem Sinne sind die, die als Steuerschuldner zahlen sollen. Ihnen ist gleichgestellt der neben oder an ihrer Stelle Haftende und der, bei dem nach dem Ermessen des Finanzamtes die Möglichkeit[9]) der Steuergeldzahlungspflicht besteht[10]). Ist schon diese Verklausulierung des Begriffs des Steuerpflichtigen nicht sonderlich angenehm, so liegt die größte Schwierigkeit darin, daß es infolge dieses Sprachgebrauchs keine einfache Möglichkeit gibt, die Beteiligten des Steuergeldschuldverhältnisses von den Beteiligten des Steuerverfahrens und des Steuerverwaltungsverhältnisses zu scheiden. Auch ist z. B. nicht ersichtlich, wer im Steuererstattungsverfahren Steuerpflichtiger im Sinne der RAO. ist; etwa der Staat, der evtl. die Steuerschuld zu zahlen hat?

Weiterhin kommt man zu dem merkwürdigen Ergebnis, daß jemand als „Nichtsteuerpflichtiger" bezeichnet werden muß, der nach der gesetzlichen Regelung zahlreiche steuerliche Pflichten zu erfüllen hat. Der wichtige Ausdruck Steuerpflichtiger, der an sich so viel wie Subjekt steuerlicher Verpflichtungen oder Steuersubjekt bedeutet und daher eine allge-

[8]) Conrad, Psychologie und Besteuerung S. 40.
[9]) Vgl. zu § 169 AO. RFH. 19 S. 326.
[10]) Vgl. die §§ 79, 1; 79, 2; 169 u. 168 AO.

meine Kategorie darstellt, wird sofort für die Trägerschaft der Steuerschuld beschlagnahmt[11]).

Aus all diesen Gründen erscheint es trotz der großen Bedenken, die gegen ein Abweichen von der Terminologie des Steuergrundgesetzes sprechen, angebracht, andere eindeutige Bezeichnungen zu wählen. Es soll daher im folgenden dem Sprachgebrauch von Hensel in der 2. Aufl. seines Steuerrechts gefolgt werden, da er für die Zwecke der vorliegenden Arbeit am vorteilhaftesten erscheint und in jeder Beziehung klare und zweckmäßige Formulierungen gestattet[12]).

Im materiell-rechtlichen auf Tilgung der Steuerschuld angelegten Steuerschuldverhältnis wird vom Steuergläubiger und Steuerschuldner gesprochen. Bleibt es irgendwie zweifelhaft, wer als Steuerschuldner zu bezeichnen ist, so gebührt dieser Name demjenigen, den die Vollstreckungsduldungspflicht trifft[13]).

Im Steuerverwaltungsrecht, das sowohl das gesamte Steuerverfahren als auch alle nicht zum Steuergeldschuldverhältnis gehörenden Pflichten umfaßt, werden die Beteiligten Steuerbehörde und Steuerpflichtige genannt[14]).

Merkwürdigerweise wird sich häufig an Stellen, wo man eigentlich damit rechnen müßte, kein Unterschied in der Bezeichnung der RAO. und dieser Arbeit zeigen. Das wird verständlich, wenn man das überraschende Ergebnis berücksichtigt, zu dem Nawiasky S. 52 bei einer eingehenden Untersuchung des Sprachgebrauchs der RAO. kommt: „Eigenartig ist, daß der Ausdruck Steuerpflichtiger in der Überschrift und in den einzelnen Paragraphen des Titels I zwar formell als Steuerschuldner zu lesen ist, materiell aber ohne weiteres als Steuerpflichtiger im Sinne der Steuerfähigen aufgefaßt werden kann." Die hier verwandten Beziehungen gestatten eine einfache zweifelsfreie Abgrenzung der in Betracht kommenden Personen, eine einfachere Abgrenzung zum mindesten als die z. B. von Becker gewählte Unterscheidung zwischen formell und materiell Steuerpflichtigen im engeren und weiteren Sinne. Es ist ein bedauerlicher Mangel, daß die AO. im allgemeinen nur mit dem Begriff des Steuerpflichtigen operiert[15]).

---

[11]) Nawiasky S. 49.

[12]) Auf die auch systematisch bedeutsamen Ausführungen von Hensel II S. 49 Anm. 2 und S. 125 Anm. 1, 2 wird in vollem Umfange verwiesen.

[13]) Bürger, Die Rechtsfigur des Steuerschuldners, Vierteljahrsschrift f. Steuer- und Finanzrecht, 1928, H. 1 S. 110, insbesondere S. 118 und oft: „Die unmittelbare Haftung ist das Kriterium der Steuerschuldnerschaft."

[14]) Nawiasky S. 41 spricht von steuerfähigen oder steuerbaren Personen als Gegner der Steuerbehörden, während er für das Steuerschuldverhältnis die Bezeichnung Steuergläubiger und Steuerschuldner gebraucht. Bürger wendet sich im Finanzarchiv 1928 Bd. 1 gegen den Sprachgebrauch von Nawiasky und weist mit Recht darauf hin, daß man die mit Finanzpflichten Belasteten nicht schlechthin Steuerfähige nennen darf, da auch die Steuerfähigkeit zuweilen durch Erfüllung dieser Pflichten geprüft wird. Bühler S. 7 spricht stets von Steuerverwaltung und Steuerpflichtigen.

[15]) Vgl. Bürger S. 151. Die AO. bezeichnet in manchen Vorschriften, die den eigentlichen Steuerpflichtigen und „andere Personen" gleicherweise angehen, Dritte als „Steuerpflichtige", obwohl das zu § 79 AO. nicht paßt, und sie den Begriff des Pflichtigen kennt; vgl. § 202 AO.

I. Hauptteil.

Allgemeines über die Finanzpflichten Dritter.

A. Wer ist Dritter, wer Beteiligter?

§ 4. Vergleich anderer Verfahren.

Die hier behandelten Finanzpflichten sind als Pflichten des Steuerverwaltungsrechtes in dem oben bezeichneten Sinne zu betrachten. In der Arbeit werden daher alle diejenigen, die Subjekt dieser Pflichten sind, als „Steuerpflichtige" bezeichnet, so daß nach dem eingangs Erwähnten die „Steuerpflichtigen" wieder eingeteilt werden müssen in „Beteiligte" und „Dritte". Bei der Abgrenzung dieser beiden Gruppen liegt es nahe, vergleichsweise auf gewisse Verfahren zurückzugreifen, bei denen eine Scheidung der Beteiligten von Dritten erforderlich ist.

Am einfachsten ist die Abgrenzung im Zivilprozeß. Erst durch die Zustellung der Klage[16]), die Erhebung der Hauptintervention[17]), die Zulassung der streitgenössischen Nebenintervention[18]), kurz durch einen von ihm oder ihm gegenüber vorgenommenen Formalakt verliert jemand, der sich bis dahin trotz noch so großen rechtlichen oder tatsächlichen Interesses als Dritter behandeln lassen muß, diese Stellung und tritt als Beteiligter in das Verfahren ein. Zu beachten ist dabei noch der Fall, daß eine Partei etwa wegen zu geringen Alters nicht in der Lage ist, die Parteipflichten vollständig zu erfüllen und den Parteieid zu leisten. Um überhaupt das Wissen des Betreffenden als Erkenntnisquelle im Verfahren benutzen zu können, muß man ihn als Zeugen behandeln. Zeugen und mithin „Dritte" sind im Zivilprozeß alle Personen, die nicht den Parteieid leisten können[19]).

Im Strafprozeß ist es schon wesentlich umstrittener, wer als Beteiligter im Gegensatz zum Dritten zu bezeichnen ist. Streitig ist hier, ob erst mit dem Eröffnungsbeschluß[20]) oder bereits durch die Einleitung des Strafermittlungsverfahrens das Prozeßrechtsverhältnis begründet wird. Doch handelt es sich dabei, soweit die Scheidung von Beteiligten und Dritten in Frage kommt, mehr um terminologische Streitigkeiten, denn niemand will dem Beschuldigten zumuten, im Ermittlungsverfahren als Zeuge unter Eid gegen sich auszusagen. Daher wird man mit Sauer[21]) auch schon in der Einleitung des Ermittlungsverfahrens einen rechtlich erheblichen Akt, die Begründung eines Rechtsverhältnisses sehen, und den Beschuldigten, den Angeschuldigten und Angeklagten keinesfalls als Dritten behandeln dürfen. Beweis dafür ist, daß einem Zeugen im Vorbereitungsverfahren die Person des Beschuldigten bezeichnet werden muß, wenn dieses bereits die Richtung gegen eine bestimmte Person genommen hat[22]). Die Staatsanwalt-

---

[16]) § 253 ZPO.
[17]) §§ 64, 253 ZPO.
[18]) §§ 69, 70, 71 ZPO.
[19]) Stein-Jonas, Kommentar zur ZPO., Tübingen 1925, Bd. I S. 958; a. A. die Praxis, RG. 91/38.
[20]) Dohna, Das Strafprozeßrecht, Berlin 1925, S. 43.
[21]) Sauer, Grundlagen des Prozeßrechts, Stuttgart 1919, S. 181: Loewe-Rosenberg, Kommentar zur StPO., Berlin 1927, S. 145.
[22]) Loewe-Rosenberg S. 198.

schaft, mag man sie als Partei oder als Parteivertreterin ansehen, ist keine dritte Person. Der Privatkläger wird ebenfalls als Beteiligter dem Dritten gegenüber zu stellen sein, während bei dem Nebenkläger die Ansichten erheblich auseinander gehen. Die überwiegende Meinung behandelt ihn aus vornehmlich praktischen Erwägungen als Zeugen[23]); tatsächlich wird man sagen können, daß er mit der Übernahme der Strafverfolgung durch die Staatsanwaltschaft seine unmittelbare maßgebliche Beteiligung verloren hat.

Im Verwaltungsstreit- und Beschlußverfahren ist in unserem Sinne Dritter, wer nicht Kläger, Beklagter oder Beigeladener ist, wobei zu beachten ist, daß die Rechtshängigkeit bereits mit der Einreichung der Klage bei Gericht begründet wird[24]).

In all diesen Verfahren ist wegen der bedeutsamen Unterschiede in der Stellung und den Pflichten einer Partei und eines Dritten eine Trennung beider verhältnismäßig leicht. Besteht aber dennoch — wenn formale Gesichtspunkte ausscheiden, wie z. B. bei der Nebenklage — ein Zweifel, ob jemand als Partei oder als Dritter zu betrachten ist, so muß man sich fragen, ob unter Berücksichtigung aller Interessen dieser Person zugemutet werden kann bzw. ob sie ein Recht darauf hat, die Pflichten Dritter mit ihrem von den Pflichten der Parteien spezifisch verschiedenen Inhalt zu erfüllen[25]).

Nach diesen Gesichtspunkten die Abgrenzung von Beteiligten und Dritten im Steuerrecht zu versuchen, würde vergeblich sein, da z. B. die Pflicht zur Aussage in eigenen und fremden Steuerangelegenheiten inhaltlich völlig gleich und nur in den Auswirkungen verschieden ist. Zudem handelt es sich im Steuerverwaltungsrecht nicht um ausgebildete Prozeßrechtsverhältnisse, sondern nur um prozeßähnliche Verhältnisse[26]). Am ehesten wird man daher Gesichtspunkte aus dem Polizeirecht verwenden können, wie ja der Name „Finanzpflichten" als Analogie zu Polizeipflichten schon andeutet. Im Polizeirecht ist eine Trennung der Polizeipflichtigen in Beteiligte und Dritte schwieriger als in den bisher erwähnten Verfahren. Vor allem ist dabei zu beachten, daß der Sprachgebrauch vielfach ein anderer ist. Wenn es z. B. bei Drews, Preuß. Pol.-Recht, Allgem. Teil, Heymann, Berlin 1927, S. 38, heißt, „entweder handelt die Polizei selbst oder sie zieht dritte Personen zu einem Handeln, Dulden oder Unterlassen heran," so sind die als Dritte bezeichneten Personen Dritte im Verhältnis zwischen der Polizei und dem von ihr zu schützenden Publikum, nicht aber im Sinne der in dieser Arbeit üblichen Unterscheidung zwischen Beteiligten und Nichtbeteiligten. Die zu einem Handeln, Dulden oder Unterlassen verpflichteten Dritten sind die Polizeipflichtigen schlechthin. Es sind die, denen auf dem Gebiete des Polizeirechts Pflichten auferlegt werden können; der entsprechende Begriff im Steuerrecht ist der der Steuerpflichtigen. Daher unterscheidet Drews S. 49, 51 und 54 bei den

---

[23]) Loewe-Rosenberg S. 147 Ziff. 4.

[24]) Diekmann, Die Verwaltungsgerichtsbarkeit in Preußen, Berlin 1926, S. 52. Der Beigeladene ist nur insoweit Partei, als Beeidigung von Zeugen usw. in Frage kommt.

[25]) Zu berücksichtigen ist dabei das Interesse des Inanspruchgenommenen, der Partei und des Staates.

[26]) Hensel II S. 150.

von ihm sog. Dritten zwischen Beteiligten, den von ihm sog. Störern und unbeteiligten Dritten, den Nichtstörern. Störer ist der, „aus dessen positivem oder negativem Handeln oder aus dem Zustande der von ihm zu vertretenden Sachen objektiv eine polizeiliche Gefahr entsteht", so daß auch geschäftsunfähige Personen Störer sein können[27]). Die Inanspruchnahme eines Nichtstörers ist die Heranziehung eines unbeteiligten Dritten und entspricht der Heranziehung eines dritten Steuerpflichtigen[28]). Beispiele für polizeiliche Pflichten unbeteiligter Dritter sind die von der Praxis bejahte, von der Literatur bestrittene Auskunftspflicht[29]). Ferner die Nothilfepflicht des § 360 Ziff. 10 StGB., die Anzeigepflicht gemäß § 139 StGB., die Anzeigepflicht nach dem Reichsseuchengesetz[30]), die Anzeigepflicht nach dem Reichspersonenstandsgesetz[31]), § 171 Arbeitslosenversicherungsgesetz usw. Alle diese Pflichten Dritter müssen auf Gesetz beruhen. Daher ist für die Frage, wann ein unbeteiligter Dritter polizeiliche Pflichten zu erfüllen hat und wer zur Erfüllung dieser Pflichten in Anspruch genommen werden kann, die kasuistische gesetzliche Regelung maßgebend.

Dasselbe gilt für die Pflichten Dritter im Steuerrecht. Es gibt keinen Grundsatz, nach dem man Dritte von den beteiligten Steuerpflichtigen trennen könnte, es sei denn das Kennzeichen der Beteiligung. Nur auf Grund der positiven Gesetzesbestimmungen kann entschieden werden, wer als Beteiligter und wer als dritter Steuerpflichtiger zu betrachten ist[32]). Diese gesetzlichen Bestimmungen lassen sich in drei große Gruppen zerlegen: 1. das Steuerverfahren, d. h. die auf unmittelbare Anspruchsverwirklichung gerichtete Tätigkeit des verwaltenden Staates; 2. die Steueraufsicht und 3. das Steuerstrafverfahren. In dieser Reihenfolge soll daher an dem typischen Beispiel der Auskunftspflicht nachgeprüft werden, wer im Einzelfalle als Dritter, wer als beteiligter Steuerpflichtiger zu bezeichnen ist.

§ 5. Untersuchung der steuerrechtlichen Bestimmungen.

Bei der verwaltungsmäßigen Bearbeitung und Abwicklung des nach § 81 AO. durch Tatbestandsverwirklichung entstehenden Steuerschuldverhältnisses treten sich die dabei Mitwirkenden in einer Reihe von Verfahrensstadien gegenüber. Es sind dies Ermittlungs-, Festsetzungs- und Rechtsmittelverfahren, die Steuerentrichtung mit den Steuerabzugs- und -entrichtungspflichten bei Kapitalertrag und Arbeitslohn, sowie die Beitreibung und Geltendmachung der Haftungsverpflichtungen, wozu schließ-

---

[27]) Scholz-Forni, VerwaltungsArch. 30 S. 43; Drews S. 42.

[28]) Vgl. zum folgenden Jellinek, Verwaltungsrecht, Springer, Berlin 1928; § 19, Die öffentlichen Lasten.

[29]) Verneint von Fleiner, Institutionen des deutschen Verwaltungsrechts, Tübingen 1919, S. 215 Anm. 37 u. S. 387 Anm. 13; Wolzendorff, VerwaltungsArch. 20 S. 277 ff.; Bühler, Ref. in Münster, Veröffentl. der Vereinigung deutscher Staatsrechtslehrer Heft 3, 1927, S. 108; besonders energisch von O. Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht, Leipzig 1924, Bd. 1 S. 225 Anm. 21, S. 286 Anm. 31; bejaht von Jellinek, Verwaltungsrecht, Berlin 1928, S. 150, 401; OVG. 56 S. 296 u. S. 334; 65 S. 276.

[30]) § 1 ff. des Ges. betr. die Bekämpfung gemeingefährlicher Krankheiten.

[31]) §§ 17 ff., §§ 56 ff. ReichsPersStandsGes.

[32]) Dabei hängt von der Entscheidung dieser Frage ab, auf wen die einschlägigen Vorschriften der AO. anzuwenden sind. Bürger aaO. S. 148.

lich als Ergänzung noch das Vorauszahlungs-, das Neuveranlagungs- und Erstattungsverfahren kommt.

Während die §§ 168—176 AO. die Pflichten der Steuerpflichtigen regeln, bestimmt § 177 AO. für das Ermittlungsverfahren ausdrücklich, daß Auskunft zu erteilen hat, „auch wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist". Wer Steuerpflichtiger im Sinne der AO. ist, wurde bereits oben erörtert. Hier sei nur erneut darauf hingewiesen, daß das merkwürdige Ergebnis, daß im Steuerermittlungsverfahren, obwohl es erst die Aufklärung etwaiger Steuerfälle zum Ziele hat, nur die Subjekte einer bereits feststehenden Steuerzahlungspflicht bzw. die für diese Steuer Haftenden als Steuerpflichtige zu bezeichnen sind, erst durch § 169 AO. notdürftig richtig gestellt wird. Nur auf dem Umweg über § 169 AO. kommt man zu einem Ergebnis, das dem normalen Sprachgebrauch und logischer Überlegung entspricht. Als Dritte, d. h. als „nicht beteiligte Steuerpflichtige" wird man daher im Steuerermittlungsverfahren die bezeichnen müssen, gegen die das Verfahren sich nicht richtet und die auch nicht neben oder an Stelle des Ermittlungsgegners haften[33]). Dasselbe wird von dem Steuerverfahren zur Feststellung von Steueransprüchen gelten, für das § 177 AO. gleiche Auskunftspflichten Dritter begründet.

Im Rechtsmittelverfahren haben gemäß § 229 AO. die Rechtsmittelbehörden die Befugnisse, die den Finanzämtern im Besteuerungsverfahren gegeben sind. Soweit es sich also um Auskunftspflichten Dritter handelt, kommt § 177 AO. zur Anwendung. Derjenige, über dessen steuerliche Pflichten in dem Rechtsmittelverfahren entschieden wird, ist daher stets beteiligter Steuerpflichtiger. Eine rein formale Abgrenzung der Beteiligten und Dritten, an die man denken könnte, weil es sich bei dem Rechtsmittelverfahren um ein ziemlich ausgebildetes Prozeßverfahren handelt, ist nicht möglich. Man kann nicht nur den, der das Rechtsmittel eingelegt hat, oder gegen den sich die Ermittlungen in diesem Verfahren richten, als Beteiligten betrachten. Auch derjenige, der eventuell als Schuldner oder Haftender in Anspruch genommen werden kann, ist beteiligt, ganz gleich, ob er gemäß § 226 AO. beigetreten oder zugezogen worden ist oder nicht. Eine andere Auffassung würde zu einem unlösbaren Widerspruch mit den §§ 177, 178 AO. führen. Sonst könnte z. B. der Veräußerer eines Grundstücks auf Zahlung der Grunderwerbsteuer in Anspruch genommen werden, nahe Verwandte des Erwerbers könnten zur Aussage gezwungen, und ihre Angabe demnächst gegen den Erwerber verwertet werden[34]). Zu eng ist daher Hensel I S. 183: Beteiligte sind die Personen und Behörden, die an einem Rechtsmittelverfahren in nicht streitentscheidender Stellung teilnehmen. Hier zeigt sich wieder der bereits mehrfach bemängelte, wenig glückliche Sprachgebrauch der RAO.

Es bleibt noch zu prüfen, inwieweit auf das Beschlußverfahren vor dem Reichsfinanzhof die Vorschriften des § 229 AO. und der darin bezogenen Paragraphen anwendbar sind. Gesetzliche Grundlage des Beschluß-

[33]) Wenn hierbei davon gesprochen wird, das Verfahren richte sich gegen jemand, so soll damit über das Wesen des Verfahrens nichts ausgesagt werden. Becker § 177 Anm. 4 S. 428.

[34]) Vgl. Becker § 177 Anm. 4 S. 428.

verfahrens ist der § 284 AO. Allerdings ist darin, worauf auch Becker hinweist, eigentlich nur das Beschlußverfahren behandelt, soweit es sich um Beschwerden handelt. In Frage kommen die Beschwerde des wegen Steuerhinterziehung verurteilten Steuerberaters, dem die Fortsetzung seiner Tätigkeit untersagt wurde, und die Beschwerde gegen die Untersagung des Betriebs oder der Tätigkeit gemäß § 366 AO. Dabei handelt es sich nicht um Rechtsbeschwerde, sondern um volle Beschwerde, mit der auch Tatsachenfragen geltend gemacht werden können. In diesen Fällen wird man daher auf das Verfahren vor dem Reichsfinanzhof § 229 AO. sinngemäß anzuwenden haben. Sachlich handelt es sich ja auch um ein Rechtsmittelverfahren, in dem eine Nachprüfung einer belastenden Entscheidung begehrt wird. Wie aber steht es mit den Fällen, in denen der Reichsfinanzhof in erster Instanz im Beschlußverfahren entscheidet? z. B. § 18 und § 433 AO. Becker a. a. O. S. 654 und zu § 433 Anm. 1 S. 843 will den § 284 AO., da jede Regelung fehlt, sinngemäß anwenden, soweit eine Ermittlung tatsächlicher Verhältnisse in Frage kommt. Trotz mancher Bedenken wird man sich dieser Ansicht anschließen müssen, obgleich sie im Wortlaut des Gesetzes keine Stütze findet, da überwiegende praktische Erwägungen für sie sprechen. Nur dann ist es nämlich möglich, daß der Reichsfinanzhof die ihm durch § 18 und § 433 AO. übertragenen Aufgaben rasch und erfolgreich erledigt.

Gemäß § 298 AO. hat das Finanzamt im Beitreibungsverfahren, wenn es sich darum handelt, die Vermögens- und Einkommensverhältnisse des Pflichtigen zu ermitteln, die gleichen Rechte, die ihm im Ermittlungsverfahren zustehen. Es kann auch einen Dritten gemäß § 177 AO. zur Auskunft heranziehen. An Stelle des „Steuerpflichtigen" tritt dann der Vollstreckungsduldungspflichtige. Dritter ist daher im Beitreibungsverfahren der, der nicht in dem konkreten Falle die Zahlung zu entrichten hat. Ganz gleich ist es dabei, ob diese Verpflichtung auf Zahlung eigener Steuerschuld, neben oder an Stelle des Schuldners oder Zahlung von Finanzstrafen geht, oder auf anderen Rechtsgründen beruht[35]). Soll z. B. ein nach dem bürgerlichen Recht Haftender in Anspruch genommen werden und sollen zu diesem Zwecke seine Einkommens- und Vermögensverhältnisse ermittelt werden, so ist er nicht Dritter im Sinne des § 177 AO. Eine andere Frage ist, ob nicht die Auferlegung einer Haftung durch das Gesetz die Übertragung einer Finanzpflicht auf einen Dritten bedeutet. Es versteht sich von selbst, daß hierbei die auf bürgerlichem Recht beruhende Haftung von vornherein ausscheidet. Im übrigen sind zwei Fälle zu unterscheiden. Entweder trifft den Belasteten die Haftung grundsätzlich ohne Rücksicht auf sein eigenes Verhalten, oder sie trifft ihn als Folge der Verletzung besonderer ihm auferlegter Pflichten. Beispiel für den ersten Fall ist die Haftung des Arbeitgebers beim Steuerabzug vom Arbeitslohn, für den zweiten Fall die Haftung gemäß § 165 Abs. 3 AO. In beiden Fällen sind die Haftenden mit Bezug auf § 177 durch § 79 AO. dem Steuerpflichtigen von dem Augenblick an gleichgestellt, in dem die Haftung beginnt. Daraus ergibt sich, daß derjenige, den nur bei Verletzung besonderer eigener Pflichten eine Haftung

[35]) Vgl. Becker zu § 298 Anm. 1 Abs. 3 S. 679.

trifft, bis zu diesem Augenblick nicht beteiligter Steuerpflichtiger ist. Daher sind die durch die Haftung sanktionierten Pflichten nicht Pflichten eines Beteiligten, sondern eines dritten Steuerpflichtigen, während die Auferlegung der Haftung selbst nicht als Auferlegung einer Finanzpflicht auf einen Dritten im Sinne der Arbeit zu bezeichnen ist.

Bei der Steuerentrichtung interessiert für die Zwecke dieser Arbeit die Erfüllung einer eigenen Steuergeldzahlungspflicht weniger, als die Verpflichtung, vom Kapitalertrag und Arbeitslohn Steuerabzüge vorzunehmen und die einbehaltenen Beträge an die Steuerbehörde abzuführen. Bei der einfachen Entrichtung ist klar, daß der Entrichtende Beteiligter, jeder andere dritter Steuerpflichtiger ist. Beim Steuerabzug vom Kapitalertrag und Arbeitslohn besteht wohl Einigkeit darüber, daß der Ertrags- und Lohnempfänger Steuerschuldner ist[36]). Zweifelhafter ist es schon, ob der Steuerabzug eine Form der Erhebung vom Arbeitnehmer ist[37]). Auch darüber ist wenig Streit, daß die Entrichtung der einbehaltenen Beträge eine Entrichtung von Steuern ist[38]). Fraglich ist nur, ob diese Zahlung eine einem Dritten auferlegte Leistung besonderer Art ist[39]), — dann wäre sie als Finanzpflicht eines Dritten zu bezeichnen —, oder ob es sich um die Leistung eines Steuerschuldners zur Erfüllung eines Steuerschuldverhältnisses handelt. Während die herrschende Lehre den zur Entrichtung Verpflichteten nicht als Steuerschuldner betrachtet, sondern die für den Steuerschuldner geltenden Vorschriften auf ihn nur entsprechend anwenden will[40]), kommt Arens S. 612, insbesondere S. 618 dazu, ihn als Hilfsschuldner zu bezeichnen, weil seine Verpflichtung zur Zahlung, wie er wohl mit Recht ausführt, durch Verwirklichung eines besonderen, vom Einkommensteuertatbestand durchaus verschiedenen schuldbegründenden Tatbestandes entsteht und ihm auch eine besonders geregelte Haftung auferlegt ist[41]). Wollte man den zum Steuerabzug und Entrichtung Verpflichteten als dritten Steuerpflichtigen ansehen[42]), so besagte das, daß einem Dritten Pflichten auferlegt wären, die den Pflichten eines Steuerschuldners fast völlig gleich sind oder ihnen doch durchaus entsprechen. Es erscheint richtiger, zuzugeben, daß es nicht einem Dritten auferlegten Pflichten sind, sondern anzuerkennen, daß der Inanspruchgenommene „beteiligter Steuerpflichtiger" mit eigenen Rechten ist[43]).

Nach der hier vertretenen Ansicht würden die Steuerabzugs- und Entrichtungspflichtigen schon wegen der ihnen auferlegten Haftung gemäß § 79 AO. in Verbindung mit § 177 AO. als beteiligte Steuerpflichtige zu bezeichnen sein. Bürger, S. 96, meint zwar, daß keineswegs in jeder

---

[36]) Arens aaO. S. 611 und 619; Bürger aaO. S. 130.

[37]) So Mirbach-Rheinfeld S. 82; Hensel I S. 54 Anm. 2; a. A. Hensel II S. 81.

[38]) Arens S. 620; Pissel-Koppe, Lohnabzug, 1925, S. 37; Bühler S. 10; RFH. 14 S. 208; 15 S. 239.

[39]) Merk S. 76; Hensel II S. 49.

[40]) RFH. 14 S. 210; Schranil, Arch. d. öffentl. Rechts 39 S. 197 spricht von dem Eintreten eines Dritten in das steuerrechtliche Verhältnis.

[41]) Arens S. 612 u. 620.

[42]) Nawiasky S. 37.

[43]) Daher billigt RFH. 14 S. 208 dem Verpflichteten das Berufungsverfahren zu.

Entrichtungsverpflichtung eine Haftung implicite enthalten sei, wie das RFH. 14 S. 208 behauptet, da die Mittel des § 202 und § 377 AO. auch ohne Haftung genügten. Aber auch er ist der Ansicht, daß die Entrichtungspflichtigen ohne Zweifel im Sinne der AO. nicht „andere Personen", sondern „Steuerpflichtige" sind. S. 93, 100, 156 Anm. 90. Daher werden die Pflichten zur Vornahme des Steuerabzugs in der Arbeit nicht behandelt werden.

Ähnlich liegt die Sache bei den Entrichtungspflichten des Beförderungsunternehmers, dem durch § 8 Abs. 1 Satz 2 BefördStG. eine Haftung für die Steuer auferlegt ist. Interessant ist, daß den Versicherer nach der Regelung des Versicherungssteuergesetzes keine Haftung trifft. Der Versicherte bezw. der Beförderte ist ausdrücklich als Steuerschuldner bezeichnet. Mag man auch Zweifel haben, ob diese gesetzliche Bestimmung wörtlich zu verstehen ist, und ob sie nicht vielmehr einen technischen Kunstgriff darstellt, mit dem der Gesetzgeber dem Entrichtungspflichtigen ermöglicht, die Steuer auch tatsächlich auf den Versicherten bzw. den Beförderten abzuwälzen[44]), so ist es in einer Arbeit, die versuchen muß, aus der positiven gesetzlichen Regelung ein Bild der rechtlichen Lage zu gewinnen, nicht wohl angängig, diese Bestimmung zu mißachten[45]). Aus diesem Grunde muß der Auferlegung der Haftung auf den Beförderungsunternehmer und der Nichtauferlegung auf den Versicherer die Bedeutung beigelegt werden, daß der erste als Beteiligter, der zweite dagegen als dritter Steuerpflichtiger zu behandeln ist.

Im Einkommen- und Körperschaftssteuerges. ist vorgesehen, daß den Steuerschuldnern durch einen besonderen Steuerbescheid Vorauszahlungen auferlegt werden können. Wenn diese Vorauszahlungen lediglich Vorwegnahme der Steuerschuld und nicht selbständige Steuerforderungen sind, ist das Finanzamt bei der Festsetzung der Beträge ausschließlich auf die Unterlagen angewiesen, die es aus dem eigentlichen Steuerermittlungsverfahren zur Verfügung hat. Schon die Tatsache, daß gegen diese Vorauszahlungsbescheide ein besonderes Rechtsmittel, die Beschwerde, gegeben ist, zeigt, daß es sich zwar um vorläufige Maßnahmen handelt, immerhin aber um Maßnahmen, die eine gewisse Selbständigkeit besitzen[46]). Aus dieser Erkenntnis heraus wird man nicht umhin können, dem Finanzamt im Vorauszahlungsverfahren besondere Ermittlungsrechte zuzugestehen[47]). Hierbei sind diejenigen, gegen die sich die Ermittlungen richten, Beteiligte, alle anderen Personen dritte Steuerpflichtige.

Die Neu- oder Nachveranlagung von Steuern sowie die Nachforderung von nicht veranlagten Steuern entspricht dem normalen Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren, so daß den Steuerbehörden dieselben Befugnisse wie in diesem Verfahren zustehen[48]). Auch § 177 AO. redet schlechthin von Ermittlung und Festsetzung, ohne Unterschied, ob es sich um eine erste oder erneute Prüfung des Steuerfalles handelt.

---

[44]) Hensel II S. 49 Anm. 2.
[45]) a. A. Bühler S. 9.
[46]) Becker St. u. W. IV Sp. 1171.
[47]) Becker § 1 Anm. 7c S. 13; Hensel II S. 81.
[48]) Kloss, Kartenauskunftei des Steuerrechts, 1925, Nr. 349.

In dem Verfahren, in dem über Erstattungs- und Vergütungsansprüche entschieden wird, besteht ebenfalls die Notwendigkeit, daß sich die Steuerbehörde durch Einholung von Gutachten und Auskünften Unterlagen für die Entscheidung verschafft. Bei den aus Rechtsgründen zugelassenen Erstattungs- und Vergütungsansprüchen handelt es sich ja auch um Steueransprüche, und zwar um Steueransprüche gegen den Staat[49]). Daher wird man in diesen Fällen die Vorschriften über das Verfahren bei der Ermittlung von Steuern ohne weiteres anzuwenden haben[50]). Als Beteiligte wird man neben der Steuerbehörde die bezeichnen müssen, die das Verfahren durch ihren Antrag in Gang gebracht haben, oder die vom Finanzamt bei Einleitung des Verfahrens als möglicherweise Berechtigte ins Auge gefaßt worden sind. Alle anderen Personen können als Dritte in Anspruch genommen werden. Ob die Sache bei einer Erstattung aus Billigkeit ebenso liegt, ist zweifelhaft, da der zu Begünstigende keinen Rechtsanspruch hat und somit keine Ermittlung eines Steueranspruchs vorliegt. Sicher hat der beteiligte Steuerpflichtige ein großes Interesse daran, daß „Dritte" den Steuerbehörden hierbei Hilfe leisten, de lege lata aber ist die Erstattung und der Erlaß aus Billigkeit eine Angelegenheit der inneren Steuerverwaltung, zu deren Förderung Unbeteiligte nur dann mitzuwirken haben würden, wenn ihnen die Pflicht dazu in irgendeiner erkennbaren Weise auferlegt wäre.

Als zweite große Gruppe der Bestimmungen, die die verwaltende Tätigkeit der Steuerbehörden regeln, sind die Vorschriften über die Steueraufsicht zu betrachten, und zwar handelt es sich: 1. darum, ob bei der Ausübung der Steueraufsicht eine Mitwirkung Dritter von den Steuerbehörden verlangt werden kann und 2. um die eigentlich grundlegende Frage, ob die Auferlegung der Pflicht zur Duldung der Steueraufsicht nicht bereits die Auferlegung einer Finanzpflicht auf einen Dritten ist. Tatsächlich sind nach der gesetzlichen Regelung sowohl Personen, die im weiteren Verlauf ihres Handelns Steuerschuldner werden, oder bei denen doch die Möglichkeit dazu besteht, als auch Personen, die auf Grund der beaufsichtigten Tätigkeit möglicherweise niemals Steuerschuldner werden, der Steueraufsicht unterworfen[51]). Beispiele für den ersten Fall sind die Erzeuger von Bier, Schaumwein usw., für den zweiten Spielkartenhersteller, Hersteller von Leuchtmitteln usw. Inhaltlich ist die Steueraufsicht in beiden Fällen durchaus gleich. Sie stellt sich als ein steuerliches Gewaltverhältnis dar[52]), d. h. ein Rechtsverhältnis, bei dem der Wille des Gewalthabers innerhalb gewisser ihm gesetzlich gezogener Schranken den Willen und das Handeln des Gewaltunterworfenen, des Steueraufsichtsduldungspflichtigen maßgeblich bestimmt. Man kann bei dieser Regelung, die die Steueraufsicht rechtlich völlig unabhängig von einem evtl. Steuerschuldverhältnis gestaltet[53]), zu der Ansicht kommen, daß die Verpflichtung zur Duldung der Aufsicht eine von der Verwirklichung von steuerschuld-

[49]) Becker vor § 127 Anm. 7 S. 276.
[50]) Becker § 127 Anm. 2 Abs. 2 S. 278; Bühler S. 490.
[51]) RFH. 17 S. 314; irrig Hensel I S. 162.
[52]) Nawiasky, Forderungs- u. Gewaltverhältnis, S. 14 u. 34; Nawiasky S. 45; Hensel, Referat in Münster (vgl. Anm. 29) S. 64.
[53]) RFH. 14 S. 71.

begründenden Tatbeständen völlig losgelöste Verwaltungspflicht besonderer Art ist, obwohl sie natürlich ihrem Zweck nach auf die Sicherung und Überwachung der Steuerschuldverpflichtungen hinzielt. Die Steueraufsichtsduldungspflicht wäre dann eine rechtlich selbständige, sachlich und tatsächlich akzessorische, steuerverwaltungsrechtliche Pflicht[54]). Eine Untersuchung in dieser Richtung verbietet sich für die Zwecke dieser Arbeit schon durch den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen. Selbst wenn man nämlich zu dem Ergebnis käme, daß die Steueraufsichtsduldungspflicht eine von dem Steuerschuldverhältnis unabhängige, selbständige steuerrechtliche Verpflichtung ist, so könnte man doch nicht sagen, daß sie einem Dritten auferlegt wäre. § 177 AO. verpflichtet nämlich den, der nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist, zur Auskunft über Tatsachen, die für die Ausübung der Steueraufsicht von Bedeutung sind. Damit wird der Auskunftspflichtige in deutlichen Gegensatz zu den der Steueraufsicht unterliegenden „beteiligten Steuerpflichtigen" gestellt. Als Dritter muß bei der Steueraufsicht daher der gelten, der dieser Aufsicht nicht selbst unterworfen ist. Einen Unterschied zwischen Steuerüberwachung, d. h. Steueraufsicht und den Finanzpflichten macht auch Nawiasky S. 45. Mit der Steueraufsicht gleich zu behandeln sind auch die Fälle der Steuernachprüfung, die in der RAO. gar nicht geregelt sind[55]). Diese Nachprüfung z. B. gemäß § 77 KapVerkStG. ist lediglich ein Unterfall der Steueraufsicht, bei dem nicht das ganze Rechtsverhältnis, sondern nur in einer gewissen Richtung, nämlich der Steuerentrichtung in der Vergangenheit der Prüfung unterliegt[56]). Nach Bühler S. 380, 381 ist es ein nachträgliches Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren. Auf jeden Fall können auch bei der Steuernachprüfung Dritte, d. h. nicht zur Duldung der Nachprüfung verpflichtete Personen auf Grund des § 177 AO. herangezogen werden.

Für die Frage, welche Personen im Steuerstrafverfahren als Dritte zu betrachten sind, ist in erster Linie bedeutsam, ob es sich um ein Verwaltungsstrafverfahren handelt oder um ein gerichtliches Verfahren, dem die Ermittlungen der Staatsanwaltschaft gleichzustellen sind. Im letzteren Falle besteht kaum ein Unterschied von dem ordentlichen Strafprozeß[57]). Zu beachten bleibt jedoch, daß die Nebenbeteiligten, d. h. diejenigen, die für Geldstrafe und Kosten haften, sowie diejenigen, die ein Recht an Gegenständen oder einen Anspruch auf Gegenstände haben, welche der Einziehung unterliegen, auch als Beteiligte zu betrachten sind[58]). Für das Verwaltungsstrafverfahren räumt § 406 Abs. 4 AO. den Finanzämtern die Befugnisse ein, die sie im Steuerermittlungsverfahren haben. An die Stelle des beteiligten Steuerpflichtigen tritt dabei der der strafbaren Handlung Verdächtige, der sich im Zweifel aus dem bei Einleitung der Untersuchung zu machenden Aktenvermerk ergibt. Die Nebenbeteiligten sind ebenfalls nicht Dritte. Richtet sich die Untersuchung gegen Unbekannt, so tritt, was auch noch für alle Formen der Strafprozesse nachzutragen wäre, eine Trennung

[54]) Hensel II S. 136.
[55]) RFH. 11 S. 29.
[56]) Becker vor § 193 Anm. 2 S. 447.
[57]) Allerdings kann gemäß § 391 Abs. 3 die Staatsanwaltschaft das Finanzamt um Ermittlung des Sachverhalts ersuchen. Im übrigen vgl. oben § 4.
[58]) Sauer S. 361; Arens S. 591.

der Beteiligten und Dritten in dem Augenblick ein, wo der die Ermittlungen leitende Beamte eine bestimmte Person als Beschuldigten ins Auge faßt. Auch in dieser Hinsicht ist daher der erwähnte Aktenvermerk gemäß § 406 Abs. 2 AO. von Bedeutung. Man wird wegen § 403 AO., und wegen der Rechte Dritter fordern müssen, daß in diesem Vermerk der- oder diejenigen, gegen die sich die Ermittlungen richten, und sei es auch nur als Nebenbeteiligte, so genau angegeben werden, wie es der Steuerbehörde nach ihren Kenntnissen möglich ist.

§ 6. Ergebnis.

Im folgenden sollen die Ergebnisse der bisherigen Untersuchung kurz zusammengestellt werden.

„Als Steuerpflichtiger beteiligt" ist im Ermittlungs-, Festsetzungs- und Rechtsmittelverfahren und bei der Neuveranlagung derjenige, gegen den sich das Verfahren richtet, weil er Steuerschuldner ist oder doch möglicherweise sein kann, sowie der, der neben oder an Stelle des Steuerschuldners in Anspruch genommen werden kann. Im Beschlußverfahren vor dem Reichsfinanzhof sind als Steuerpflichtige beteiligt diejenigen, die das Recht der Beschwerde haben bzw. diejenigen, über deren Angelegenheiten im Verfahren entschieden wird. Im Beitreibungsverfahren ist beteiligt, wer zahlungspflichtig ist oder neben oder an Stelle des Zahlungspflichtigen in Anspruch genommen werden kann. Im Vorauszahlungsverfahren ist der beteiligt, gegen den sich das Verfahren richtet, weil er Steuerschuldner ist oder es doch möglicherweise sein kann.

Beim Steueraufsichtsverfahren ist als Steuerpflichtiger beteiligt jeder, der zur Duldung der Steueraufsicht verpflichtet ist.

Als Steuerpflichtige beteiligt sind im Steuerstrafverfahren der Beschuldigte, der Angeschuldigte und Angeklagte sowie die Nebenbeteiligten.

Alle anderen Personen, die nicht im Sinne vorstehender Abgrenzungen an den Verfahren als Steuerpflichtige beteiligt sind, sind Dritte im Sinne der Arbeit.

B. § 7. Von wem sind die Pflichten Dritter zu erfüllen?

Während zur Steuerschuldnerschaft auch eine nichthandlungsfähige Person geeignet ist, da es sich letzten Endes nur um ein Haften handelt, ein dem Vollstreckungszugriff Ausgesetztsein, können die Pflichten des Steuerverwaltungsrechts nur von einem Handlungsfähigen erfüllt werden[59]). Das gilt sowohl von den Pflichten der Beteiligten als auch von den Finanzpflichten Dritter. Hensell S. 146 bezeichnete denjenigen, der diese Pflichten der Finanzbehörde gegenüber zu erfüllen hat, als Verfahrensschuldner, während er ihn II S. 132 ff. den Steuerpflichtigen nennt, ein Sprachgebrauch, dem sich ja auch diese Arbeit angeschlossen hat. Die RAO. spricht in den §§ 83 ff., in denen sie Geschäftsfähigkeit, Vertretung, Vollmacht und Haftung regelt, ganz allgemein von den Pflichten, die den vertretenen Personen nach den Vorschriften der Steuergesetze obliegen. Inkorrekt ist deshalb der Sprachgebrauch in § 90 AO. Dort ist den Vertretern eine persönliche Haftung

[59]) Hensel II S. 132.

neben den Steuerpflichtigen auferlegt, soweit durch schuldhafte Verletzung ihrer Vertreterpflichten Steueransprüche verkürzt werden. Die AO. versteht unter Steuerpflichtigen aber nur den tatsächlichen oder möglichen Steuerschuldner und den Haftenden. Der Vertreter eines Dritten, der durch schuldhafte Verletzung seiner Pflichten eine Steuerverkürzung herbeiführt, würde also nicht persönlich haften, da der Dritte nicht Steuerpflichtiger im Sinne der AO. ist. Er würde nur dann persönlich in Anspruch genommen werden können, wenn sein Tun gleichzeitig den Tatbestand des § 359 AO. verwirklicht. Offensichtlich hat die AO. den hier erwähnten Fall nicht berücksichtigt, und die ausschließliche Inanspruchnahme des Begriffs Steuerpflichtiger für den Steuerschuldner, die durch die Ausdehnung auf den möglichen Steuerschuldner und den Haftenden nur notdürftig gebessert wird, macht sich störend bemerkbar. Vergleicht man aber die verschiedene Fassung der §§ 90 und 92 AO., so wird es angängig sein, unter den Steuerpflichtigen des § 90 AO. auch Dritte mit zu verstehen, soweit sie Subjekte steuerlicher Pflichten sind und den § 90 so zu lesen, als ob er lautete: die Vertreter haften insoweit persönlich neben dem, dessen Pflichten sie erfüllen, als . . . . .

Ist der mit Finanzpflichten belastete Dritte eine juristische Person, geschäftsunfähig oder in der Geschäftsfähigkeit beschränkt, durch Abwesenheit oder sonst verhindert, seine Pflichten selbst zu erfüllen, so sind die gesetzlichen Vertreter oder seine Bevollmächtigten an seiner Stelle im selben Umfange verpflichtet[60]). Bei Leistungen persönlicher Natur ist die Verpflichtung des Vertreters von gleichem Umfange wie die des Vertretenen; der Vertreter macht von seiner Vertretungsmacht im Interesse der Steuerbehörde Gebrauch[61]). Die Vertreter sollen deshalb so handeln wie die Vertretenen, wenn sie handlungsfähig wären, handeln müßten[62]). Grundsätzlich aber bleiben die Vertretenen verpflichtet und können auch neben oder an Stelle des Vertreters in Anspruch genommen werden. Finanzbefehle und Erzwingungsstrafen können sowohl gegen den Vertreter, als auch gegen den Vertretenen zur Anwendung kommen. Das Zwangsverfahren hinsichtlich der Vertretungspflicht ist auf die Erzwingung von Handlungen gerichtet, die der Vertreter auf Grund dieser Pflicht vorzunehmen hat. Dabei wird aber zu beachten sein, „daß Zwangsmaßnahmen gegenüber Bevollmächtigten und Vertretern gegen Recht und Billigkeit verstoßen, wenn der Bevollmächtigte die Verpflichtung nur unter einem schweren Verstoß gegen ein zwischen ihm und dem Vollmachtgeber bestehendes Treuverhältnis erfüllen kann und ihm ein solcher Verstoß nach den Umständen des Falles nicht zugemutet werden kann[63]).

Gemäß § 91 AO. läßt das Erlöschen der Vertretungsmacht oder der Vollmacht die Pflichten der Vertreter und Bevollmächtigten unberührt, soweit es sich um die vorangegangene Zeit handelt. Eine andere Frage ist, wie lange die Behörde berechtigt ist, sich statt an den Vertretenen an den

---

[60]) RFH. 16 S. 83.
[61]) Arens S. 606. Dasselbe gilt, wenn der Vertreter selbst eine juristische Person ist. Koeppel 1919 S. 127 Bank-Archiv.
[62]) Becker § 84.
[63]) Becker, St. u. W. 1927 Sp. 1156.

Bevollmächtigten zu halten[64]). Maßgebend wird hier § 6 AO. sein. Ein ähnlicher Gedanke hat in § 94 AO. Ausdruck gefunden, wonach, wenn mehrere nebeneinander verpflichtet sind, die Erfüllung der Pflicht durch einen Verpflichteten den anderen zustatten kommt, soweit ihrer eigenen Pflicht dadurch genügt wird und es für das Finanzamt nicht von Wert ist, daß die Pflicht auch von den anderen Beteiligten erfüllt wird. § 94 AO. gibt, wie Becker[65]) sagt, eine Richtlinie, die einerseits den Interessen des Reichs Rechnung tragen, anderseits die Pflichtigen vor nutzlosen Belästigungen schützen will. Eine Verletzung von Recht und Billigkeit würde es z. B. sein, wenn bei einem Tarifvertrage, bei dem auf der einen Seite zwei Gewerkschaften beteiligt sind, beide Gewerkschaften gleichzeitig über die Tariflöhne um Auskunft ersucht werden. Dagegen muß es für zulässig erachtet werden, zwei Banken, mit denen ein gewisser Steuerpflichtiger Kreditverkehr unterhält, um Auskunft über die tatsächlichen Kreditunterlagen zu ersuchen. Beispiele eigenartiger Vertretungsmacht wird man in den Fällen der §§ 197 und 198 AO. sehen müssen. Danach sind neben den beteiligten Steuerpflichtigen auch ihre Angestellten den Beamten und Beauftragten des Finanzamtes bei der Ausübung der Steueraufsicht zur Auskunft usw. verpflichtet. Hierin liegt keine den Angestellten persönlich auferlegte Verpflichtung. Lediglich die Tatsache, daß bei der Verwickeltheit des heutigen Wirtschaftslebens nicht immer der Beteiligte oder sein gesetzlicher Vertreter die erforderliche Hilfe leisten kann, hat dazu geführt, diese Pflichten gesetzlich auch auf Angestellte des Steuerpflichtigen zu übertragen. Der Reichsfinanzhof[66]) hat es dahingestellt sein lassen, ob man diese Personen als Auskunftspersonen oder als Sachverständige betrachten muß, hat aber mit Recht festgestellt, daß „gleichwohl alles, was mit ihnen verhandelt wird, mit der Gesellschaft verhandelt ist".

Auf die Frage, ob und welchen Einfluß es auf die Erfüllung der Finanzpflichten im einzelnen hat, wenn auf seiten des Beteiligten oder des dritten Steuerpflichtigen eine gesetzliche oder gewillkürte Vertretung vorliegt, soll unten im Zusammenhang mit der Behandlung des § 177 AO. eingegangen werden. § 177 AO. gewährt nämlich den nahen Angehörigen der beteiligten Steuerpflichtigen ein Auskunftsverweigerungsrecht, wobei zu prüfen ist, ob dieses Recht auch der hat, der nur mit dem Vertreter des Beteiligten verwandt ist.

C. § 8. Entstehung der Finanzpflichten.

Die Finanzpflichten Dritter können entstehen, weil ein im Gesetz geregelter Tatbestand verwirklicht ist — (vgl. § 81[4] AO.) —; z. B. die Anzeigepflicht gemäß § 25 GrundErwStG. Sie können aber auch so beschaffen sein, daß sie erst durch einen auf gesetzlicher Grundlage ergehenden Verwaltungsakt begründet werden, wie z. B. die Pflicht zum Gutachten gemäß § 188 AO. In diesen Fällen sind die Pflichten in der Weise normativ geregelt, daß die Steuerbehörde durch das Gesetz ermächtigt wird, im Einzel-

[64]) Über die Frage der Verjährung der Ansprüche gegen den Vertreter oder den Vertretenen vgl. § 16 der Arbeit.
[65]) Becker § 94 Anm. 2 S. 222.
[66]) RFH. St. u. W. 1926 Nr. 302 S. 908 zu § 77 KapVerkStG.

fall ein bestimmtes Verhalten verlangen zu dürfen[67]). Diese Steuerverwaltungsakte sind an das Gesetz gebunden und können nur gegen diejenigen ergehen, denen das Gesetz die betreffenden Pflichten generell bereits auferlegt hat. Derartige Verfügungen der Steuerbehörden, durch die wohl im Gesetz umschriebene, nicht aber unmittelbar auf dem Gesetz beruhende Verpflichtungen auferlegt werden, nennt man „Finanzbefehle“[68]). Schließlich aber kann auch eine tatbestandsmäßig im Gesetz geregelte Pflicht Veranlassung zu einem Verwaltungsakt sein, d. h. einem Akt der Verwaltung, durch den dem Untertan im Einzelfall bestimmt wird, was für ihn rechtens sein soll[69]), vor allem dann, wenn diese Pflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt wird. In dem einen Falle hat dieser Verwaltungsakt konstitutive oder doch zum mindesten konkretisierende Wirkung, während er im anderen Falle nur deklaratorische Bedeutung hat, als eine nachträgliche Feststellung und Geltendmachung bereits bestehender Pflichten[70]).

D. § 9. Einteilung der Finanzpflichten.

Wollte man eine Darstellung der Finanzpflichten nach diesen rein äußerlichen Gesichtspunkten gliedern, ob es sich um eine tatbestandsmäßige oder durch Verwaltungsakt auferlegte Verpflichtung handelt, so würde man schwerlich ein einheitliches Bild erhalten. Tatsächlich wird eine derartige Trennung im Schrifttum auch nirgend vorgenommen; Zusammengehöriges würde damit zerrissen werden[71]). Nun gibt es sowohl Finanzpflichten Dritter, die nur in einem bestimmten gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Verfahren zu erfüllen sind, wie z. B. die Pflicht zum Gutachten gemäß § 188 AO., als auch Finanzpflichten, die ohne Rücksicht auf ein solches Verfahren auferlegt werden können, wie z. B. die Pflicht zum Gutachten gemäß § 61 Abs. 2 EinkStG. Vielfach, besonders von Kloß[72]), wird daher ein Unterschied gemacht zwischen allgemeinen und prozessualen Hilfspflichten. Es ist ohne weiteres zuzugeben, daß der spezielle rechtspolitische Grund, der zur Schaffung beider Arten von Finanzpflichten führte, ein verschiedener ist. Beide Male aber ist der übergeordnete Gesichtspunkt die Sorge für den guten Gang der Besteuerung. Rein terminologisch wird sich eine Abgrenzung beider Arten empfehlen, und es soll daher bei den Pflichten, die von einem konkreten Steuerschuldverhältnis unabhängig sind, von selbständigen, andernfalls von unselbständigen Finanzpflichten die Rede sein[73]). Inhaltlich sind jedoch die selbständigen und unselbständigen Finanzpflichten in vielen Fällen durchaus gleich[74]).

Nach ihrer gesetzlichen Regelung, die aber auch sachlich bedeutsam ist, zerfallen die Finanzpflichten Dritter in die Pflichten, die sowohl von Privatpersonen, als auch von Behörden, Beamten und berufsständischen

[67]) Jellinek S. 385; Hensel II S. 126.
[68]) Otto Mayer I S. 388.
[69]) O. Mayer I S. 93.
[70]) Hensel II S. 126.
[71]) Nawiasky S. 37; Hensel II S. 80 und Anm. 1.
[72]) Kloss a. a. O. § 16 allgemeine und § 17 prozessuale Auskunftspflichten.
[73]) Hensel II S. 134.
[74]) Vgl. § 23 der Arbeit.

Vertretungen zu erfüllen sind, und den engeren Kreis der Pflichten, die nur Behörden, Beamten und berufsständischen Vertretungen obliegen.

Die erste Gruppe von Pflichten wird unter dem Begriff Hilfspflichten zusammengefaßt werden, während die zweite Gruppe, wie in der RAO., Beistandspflichten genannt werden soll. Bühler, S. 291, unterscheidet zwischen den eigentlichen Hilfspflichten, die im Erkenntnisverfahren[75]) und den von ihm sogen. Unterstützungspflichten, die im Entrichtungsverfahren[76]) zu erfüllen sind. Die von Bühler sogen. Unterstützungspflichten sind in den meisten Fällen Pflichten beteiligter Steuerpflichtiger und nicht Pflichten Dritter. Auch besteht ein rechtlicher Unterschied zwischen den im Erkenntnis und den im Entrichtungsverfahren zu erfüllenden Finanzpflichten nicht; man denke nur an § 298 in Verb. mit § 177 AO.

II. Hauptteil.

Die einzelnen Finanzpflichten Dritter.

A. Hilfspflichten.

§ 10. Auskunftspflichten.

a) § 177 AO. b) Verschiedene Auskunftspflichten.

Hilfspflichten sind die Pflichten zur Auskunft, zu Anzeigen, zur Erstattung von Gutachten, zur Einsichtgewährung in Bücher, Papiere und Behältnisse, zur Buchvorlage, gewisse Buchführungspflichten usw.

Im folgenden werden zuerst die Auskunftspflichten behandelt werden. Sie unterscheiden sich von den inhaltlich sehr ähnlichen Anzeigepflichten dadurch, daß sie stets durch einen besonderen Finanzbefehl zum Entstehen gebracht werden müssen, während die Anzeigepflichten tatbestandsmäßig geregelt sind und auch dann Anzeigepflichten bleiben, wenn sie im Einzelfall erst infolge eines Finanzbefehls erfüllt werden.

a) § 177 AO. Anwendungsgebiet, subjektive Ausnahmen, persönlicher und örtlicher Geltungsbereich, Inhalt und Voraussetzungen, Form der Auskunft, sachliche Ausnahmen.

Anwendungsgebiet.

Gemäß § 177 AO. ist, mit Ausnahme der in § 178 als nahe Angehörige bezeichneten Personen jeder Dritte zur Auskunft über Tatsachen verpflichtet, die zur Ausübung der Steueraufsicht oder in einem Steuerermittlungsverfahren für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind. Durch § 229 AO. ist die Vorschrift auf das Rechtsmittelverfahren durch § 298 auf das Beitreibungsverfahren ausgedehnt. Sie gilt, wie oben erwähnt, ebenfalls für Neuveranlagung, für Vorauszahlung, für

[75]) In Anlehnung an die Unterscheidung des Erkenntnis- und Vollstreckungsverfahrens im Zivilprozeß faßt Bühler unter diesem Begriff das Festsetzungsverfahren im weiteren Sinne zusammen, d. h. Ermittlungs-, Festsetzungs- und Rechtsmittelverfahren einschließlich Vorbereitung, Sicherung und Nachprüfung der Steuer.

[76]) Als Entrichtungsverfahren bezeichnet er das Hebungsverfahren im weiteren Sinne einschließlich der Zwangsvollstreckung sowie die Steuererstattung.

das Verfahren gegen einen Entrichtungspflichtigen und das Erstattungsverfahren, da es sich in all diesen Verfahren um die Ermittlung von Steueransprüchen handelt. Schließlich aber haben gemäß § 406 Abs. 3 AO. die Steuerbehörden auch bei der Ermittlung im Steuerstrafverfahren ein Recht auf Auskunft Dritter im Rahmen des § 177 AO. Ähnliche Auskunftspflichten, wie § 177 AO., enthält die VO. über Auskunftspflicht vom 13. Juli 1923. Vgl. auch § 171 ArbeitslosenVersichG. Sachlich entspricht die Pflicht zur Auskunft im Steuerrecht etwa der Zeugnispflicht. Es ist eine Pflicht zur Mitteilung über Kenntnisse von Tatsachen oder über persönliche Eigenschaften oder Verhältnisse, — soweit diese Mitteilungen nicht Gutachten sind —, eine Pflicht, die jeweils durch einen besonderen Finanzbefehl ausgelöst werden muß [77]). Allerdings weist schon das Wort „Auskunft" darauf hin, daß es sich nicht um formelle Zeugenaussagen handelt.

Subjektive Ausnahmen.

Von dieser Auskunftspflicht, die nach dem Wortlaut des Gesetzes jeden Dritten trifft, mag er eine physische oder juristische Person sein, besteht eine Reihe von Ausnahmen, die in persönlichen Verhältnissen der in Anspruch Genommenen ihren Grund haben. Rechtspolitisch handelt es sich darum, daß der Staat das persönliche Interesse des Einzelnen zu dem seinigen macht, weil die ausnahmslose Befolgung der über die Auskunftspflicht bestehenden Vorschriften mit erheblichen Nachteilen verbunden ist, die durch die erreichte Förderung des Verfahrens nicht aufgewogen werden [78]). Alle Auskunftsverweigerungsrechte sind dem Einrederecht des BGB. vergleichbare öffentlichrechtliche Leistungsverweigerungsrechte [79]). Genau wie im Strafprozeß haben im Steuerrecht nahe Angehörige des oder der Beteiligten ein unbedingtes Zeugnisverweigerungsrecht, während im Zivilprozeß dieses Recht durch § 385 ZPO. in gewisser Weise eingeschränkt wird. Allerdings wird für das Steuerrecht von vielen Schriftstellern eine andere Auffassung vertreten [80]). Sie wollen aus dem Wortlaut des § 178 AO. schließen, daß nahe Angehörige nicht schlechthin, sondern nur bei Gefahr der Strafverfolgung zur Auskunftsverweigerung berechtigt sind. Dagegen spricht die Tatsache, daß § 178 nur ein Zeugnisverweigerungsrecht bezüglich bestimmter Fragen gewährt, während § 177 AO. bestimmt, wann die Auskunft schlechthin verweigert werden darf. § 177 AO. macht nämlich seinem Wortlaut nach keine Ausnahme für „die Fälle des § 178", sondern nimmt aus dem Kreis der Auskunftspflichtigen vorbehaltslos alle diejenigen heraus, die nach dem Sprachgebrauch des § 178 nahe Angehörige der beteiligten Steuerpflichtigen sind. Weiter aber behandeln

[77]) Nieberl, Kommentar zur RAO., Berlin 1927 vor § 177 AO. Über die Abgrenzung vom Gutachten vgl. § 12 der Arbeit.

[78]) Sauer S. 593, 594.

[79]) Goldschmidt, Der Prozeß als Rechtslage, Berlin 1925, S. 72 u. S. 307 Anm. 1600.

[80]) Mrozek, Komm. zur AO. 3. Aufl., Schmidt, Köln 1924, § 178 Anm. 5; Strutz, Handbuch des Reichssteuerrechts, Spaeth u. Linde, Berlin 1927, S. 87; Hensel I S. 170; Bardey, Deutsche StZtg. 1926 S. 904; Kloss, Kartenauskunftei 1925 S. 350.

beide Paragraphen inhaltlich völlig verschiedene Tatbestände. § 177 hat den Fall im Auge, daß der Dritte ein naher Angehöriger des beteiligten Steuerpflichtigen ist, während § 178 auch den Fall berücksichtigt, daß der Dritte durch seine Aussage einen nahen Angehörigen gefährdet, der gar nicht an dem betreffenden Verfahren beteiligt ist. Aus diesen Gründen wird man sich wohl der Ansicht von Becker[81]) anzuschließen und anzunehmen haben, daß nahe Angehörige der Beteiligten ihre Auskunft stets verweigern dürfen[82]). Bei dieser Auffassung ist es natürlich von besonderer Bedeutung, gegen wen das Verfahren sich richtet, wer „beteiligt ist". Jedoch darf hier auf die früheren Ausführungen verwiesen werden. Der zur Auskunftserteilung in Anspruch Genommene wird verlangen können, daß ihm mitgeteilt wird, gegen wen das Verfahren sich richtet, damit er in die Lage kommt, den Umfang seiner Verpflichtung zu ermessen. Es bleibt nur noch der Fall, daß auf seiten des Beteiligten oder des Dritten ein Vertretungs- oder Vollmachtverhältnis vorliegt, zu behandeln. Kann ein in Anspruch genommener Dritter seine Auskunftsverweigerung damit begründen, daß er zu dem Vertreter des beteiligten Steuerpflichtigen in einem Verhältnis des § 178 AO. stehe? Zu beachten ist dabei, daß derjenige, der für ein bestimmtes Steuerverfahren, z. B. die Einkommensteuer, bevollmächtigt ist, nicht auch als bevollmächtigt gilt für andere Steuerverfahren, z. B. die Vermögenssteuer[83]). Die Frage würde vermutlich schon zu bejahen sein, wenn man den Vertreter lediglich als Vertreter des eigentlich Beteiligten betrachten müßte. Wegen der Haftung aber, die dem Vertreter gemäß §§ 84 ff. AO. auferlegt ist, wird er dem Steuerpflichtigen durch § 79 Abs. 2 gleichgestellt, so daß er auf jeden Fall im Sinne des § 177 AO. beteiligt ist. Anders richtet sich z. B. im Zivilprozeß ein derartiges Zeugnisverweigerungsrecht nicht nach der Person des Vertreters, sondern des Vertretenen, weil eben die persönliche Beteiligung des Vertreters am Prozeß fehlt. Hensel II S. 48 kommt aus ähnlichen Erwägungen zum selben Ergebnis und will ihm sogar Allgemeingültigkeit beilegen. Er führt aus: „Die in §§ 84 ff. vorgesehenen Verpflichtungen begründen für die Entrichtungspflichtigen sehr einschneidende selbständige, verwaltungsrechtliche Verpflichtungen, die sich unter Umständen zur persönlichen Haftung steigern können. Das schließt aus, diese am Steuerschuldverhältnis beteiligten Personengruppen lediglich als Vertreter des eigentlichen Steuerschuldners zu behandeln." Auch Merk, S. 30, bezeichnet sie als Neben- oder Hilfsbeteiligte. Kann anderseits der Vertreter oder Bevollmächtigte eines Dritten sich auf seine Verwandtschaft berufen, obwohl der Dritte, dessen Verpflichtungen er zu erfüllen hat, nicht in derartigen Beziehungen zu den beteiligten Steuerpflichtigen steht? Der gesetzespolitische Grund der Vorschrift rechtfertigt es, dem Vertreter des Dritten auch in diesem Falle das Recht der Zeugnisverweigerung zuzugeben. Die Interessen der Steuerbehörde sind dadurch genügend gewahrt, daß der vertretene Dritte selbst in Anspruch genommen werden kann.

---

[81]) Becker § 177 Anm. 2 S. 426.
[82]) RFH. 8 S. 279.
[83]) RFH. 28. September 1927; ReichSteuerBl. 1927 Nr. 504 S. 258 und Nr. 514 S. 261.

Eine weitere, in der Person des Auskunftspflichtigen liegende Ausnahme enthält § 180 AO. Während im Strafprozeß ein Geistlicher seine Aussage nach eigenem Ermessen auch dann verweigern kann, wenn er von der Pflicht zur Verschwiegenheit entbunden ist, während er im Zivilprozeß seine Aussage nur dann verweigern darf, wenn er von der Verschwiegenheitspflicht nicht entbunden ist, darf gemäß § 180 AO. ein Geistlicher noch nicht einmal gefragt werden über Tatsachen, über die er nach Annahme des Finanzamtes nicht aussagen kann, ohne seine Verschwiegenheitspflicht zu verletzen. Die bloße Versicherung des Geistlichen muß dem Finanzamt genügen. Geistliche im Sinne dieses Paragraphen sind natürlich nicht alle, die sich mit Seelsorgeangelegenheiten befassen, sondern nur die Seelsorger der staatlich anerkannten Religionsgesellschaften, denen man allerdings die nach Art. 137 RV. anerkannten Weltanschauungsvereine gleichstellen muß[84]).

§ 179 AO. befreit in Abs. 1 grundsätzlich Verteidiger und Rechtsanwälte, die in Strafsachen tätig waren, Ärzte und Rechtsanwälte bezüglich der ihnen in Ausübung ihres Berufes anvertrauten Tatsachen sowie die Gehilfen der Vorgenannten bezüglich der von ihnen in dieser Eigenschaft erfahrenen Tatsachen von der Auskunftspflicht. Gleichgültig ist es, ob diese Tatsachen ihnen von den beteiligten Steuerpflichtigen oder von einem anderen anvertraut wurden. Rechtsanwälte und ihre Gehilfen müssen jedoch insoweit Auskunft erteilen, als es sich um Tatsachen handelt, die sie bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten erfahren haben. Hiervon ist wieder eine Ausnahme für den Fall gemacht, daß eine Beantwortung der Fragen ihrer Auftraggeber der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen würde. Mrozek weist zu § 179 Anm. 7 mit Recht darauf hin, daß dem Rechtsanwalt, wenn sein Auftraggeber bereits eine Auskunft erteilt hat, das Recht zugestanden werden muß, zu erfahren, wie dieser die Frage beantwortet hat. Denn nur dann kann er beurteilen, ob er bei wahrheitsgemäßer Beantwortung seinen Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde. Verteidiger sind auch die gemäß § 144 StPO. zu Verteidigern bestellten Personen, also nicht notwendig Anwälte; Ärzte und Rechtsanwälte sind nur die staatlich approbierten Ärzte[85]) und die der Rechtsanwaltsordnung unterliegenden Anwälte[86]). Gegen die Verpflichtung, über Angelegenheiten der Steuerberatung und Vertretung auszusagen, haben die Rechtsanwälte sich mit der Begründung gewandt, daß dadurch ihrer Tätigkeit in Steuersachen ein erheblicher Hemmschuh angelegt wäre, während doch allerseits zugegeben werde, daß eine stärkere Befassung des Anwaltstandes mit Steuerfragen der Fortbildung und Entwicklung des Steuerrechts zugute komme[87]). Die Regierung glaubte jedoch, auf dieses Recht im Interesse der Steuerbehörden nicht verzichten zu können. Fraglich ist, ob die Erstattung eines Rechtsgutachtens als Steuerberatung im Sinne

[84]) a. A. bezüglich des Zivilprozesses Stein I S. 976.
[85]) Mrozek § 179 Anm. 3, nicht Tierärzte.
[86]) Mrozek aaO. Anm. 4; Loewe-Rosenberg S. 163, 164.
[87]) Lion JW. 1927 S. 538; JW. 1919 Nr. 12 S. 781, insbesondere 784 und die Resolution des Berliner Anwaltsvereins; JW. 1919 S. 864: „Die Berliner Anwaltschaft erhebt im Interesse der Rechtsuchenden Widerspruch gegen jede Einschränkung des anwaltlichen Berufsgeheimnisses zugunsten des Steuerfiskus."

des § 179 AO. zu betrachten ist. Die Frage wird wohl zu verneinen sein. Erstattung eines Gutachtens ist keine Beratung gleich Hilfeleistung, sondern der Idee nach eine objektive Würdigung. Bedauerlich ist aber, daß die AO. ein dem § 383 ZPO. für diesen Fall entsprechendes Zeugnisverweigerungsrecht nicht kennt[88]). Zum Glück gehört jedoch die Auskunftspflicht der Anwälte zu denjenigen Vorschriften, von denen in der Praxis kaum Gebrauch gemacht wird[89]).

Alle in § 179 AO. bezeichneten Personen können nach eigenem Ermessen die Aussage auch dann verweigern, wenn sie von der Pflicht zur Verschwiegenheit entbunden werden, während im Zivilprozeß gemäß § 385 Abs. 2 bei Befreiung von der Schweigepflicht eine Verweigerung der Aussage durch diese Personen nicht statthaft ist. Nach der Tendenz der einschlägigen Vorschriften dürfte hierin, wie Becker aus der Entstehungsgeschichte berichtet, ein Versehen liegen. Eine Änderung ist jedoch nicht Sache der Auslegung, sondern des Gesetzgebers[90]). § 179 Abs. 1 Ziff. 4 löst gesetzlich eine Frage, die bisher mit Ausnahme des Zivilprozesses dem Taktgefühl der Beteiligten anvertraut war. Es galt aber auch ohne ausdrückliche Bestimmung als Anstandspflicht, die Verschwiegenheitspflicht der Ärzte usw. nicht dadurch zu beeinträchtigen, daß man ihre Gehilfen ausforschte.

§ 179 AO. begründet nur das Recht der betreffenden Personen zur Auskunftsverweigerung, nicht die Pflicht. Diese Pflicht ergibt sich vielmehr aus § 300 StGB., der die unbefugte Preisgabe von Geheimnissen unter Strafe stellt. Selbstverständlich muß es sich um Geheimnisse handeln. Aus diesem Gesichtspunkt wird die Höhe des Honorars meist nicht als geheim zu halten anzusehen sein. Trotz des Finanzgeheimnisses gemäß § 10 AO. würde die Bekanntgabe eines echten Geheimnisses an die Steuerbehörde eine Verletzung von § 300 StGB. sein[91]). Befugt würde aber die Auskunft sein, wenn sie z. B. erforderlich wäre, um die Bestrafung eines Steuerpflichtigen wegen Steuerhinterziehung in seiner Abwesenheit zu verhindern, da dann eine sittliche und rechtliche Pflicht zur Auskunft anzuerkennen sein würde, die man der Nothilfe gleichstellen müßte[92]). Im Steuerrecht hat der durch § 300 StGB. vor der unbefugten Preisgabe seiner Geheimnisse geschützte beteiligte Steuerpflichtige kein Mittel, um die Personen des § 179 AO. zur Aussage zu zwingen oder sie daran zu verhindern. Während ein Zwang zur Aussage bei der ungenauen Fassung des § 179 AO. überhaupt unmöglich sein dürfte, „wird es gemäß § 300 StGB. in Verb. mit §§ 823 Abs. 2, 826 BGB. möglich sein, auf Unterlassung der Aussage im Steuerverfahren vor den ordentlichen Gerichten zu klagen, und da vor der Aussage regelmäßig Eile geboten sein wird, eine einstweilige Verfügung gemäß §§ 935 ff. ZPO. zu erwirken, die dem Auskunftsbereiten die Aussage im Steuerverfahren verbietet“[93]). Trotz des öffentlichen Interesses an der

[88]) Kohler ZZP. 26 S. 334; Zeugnisverweigerung eines Gutachters.
[89]) Bühler S. 371 Anm. 6.
[90]) Becker § 179 Anm. 1 und 2 S. 430, 431.
[91]) Friedländer, Deutsches SteuerBl. 1926 S. 108; Loewe-Rosenberg S. 166 Anm. 18. A. A. bezüglich des Strafprozesses die herrschende Lehre.
[92]) Friedländer aaO. S. 109.
[93]) Friedländer aaO. S. 110; JW. 1925 S. 575.

Erfassung aller steuerlicher Gegenstände wird ein solches Begehren nicht etwa als unsittlich abgelehnt werden dürfen, da ja für den Notfall die Schätzung gegen den renitenten beteiligten Steuerpflichtigen verbleibt. Die Berufung auf § 179 versagt selbstverständlich dann, wenn auf den Betreffenden, der das Recht zur Auskunftsverweigerung in Anspruch nimmt, die Voraussetzungen der §§ 94 ff. AO. zutreffen. Jedoch genügt dazu, worauf der RFH. in einem Falle, wo ein Rechtsanwalt Wechsel einklagte und die Beträge an die Gläubiger seines Auftraggebers abführte, mit Recht hinweist, nicht das Vorliegen einer beliebigen Vollmacht. Vorausgesetzt ist in den §§ 84 ff. vielmehr, daß der Bevollmächtigte Mittel des Auftraggebers zu verwalten oder darüber zu verfügen hat. Handelt es sich jedoch, wie in dem erwähnten Beispiel, nur um durchlaufende Gelder, so sind die §§ 84 ff. nicht anwendbar und die Berufung auf § 179 AO. berechtigt[94]).

Persönlicher und örtlicher Geltungsbereich.

Was die persönliche Seite der Auskunftspflicht weiter anbetrifft, so ist volle Geschäftsfähigkeit nicht erforderlich für das Entstehen der Verpflichtung. Bloße Handlungsfähigkeit genügt, so daß auch ein Minderjähriger, ein Kind zur Auskunft herangezogen werden kann, wenn es nur überhaupt in der Lage dazu ist. Man denke z. B. daran, daß im Beitreibungsverfahren die Wohnung oder der Aufenthalt eines beteiligten Steuerpflichtigen festzustellen ist.

Deutsche Staatsangehörigkeit ist keine Vorbedingung für die Auskunftspflicht. Auch Ausländer, die sich im Inlande aufhalten, haben, soweit sie nicht exterritorial sind, den Anforderungen der Steuerbehörden Folge zu leisten[95]). Genau wie bei der Zeugnispflicht des Zivil- und Strafprozesses handelt es sich nicht um eine staatsbürgerliche, sondern um eine Pflicht, die sich lediglich gründet auf den Aufenthalt im derzeitigen Herrschaftsbereich der maßgebenden gesetzlichen Bestimmungen[96]). Z. B. finden diese Bestimmungen im Saargebiet, obwohl es Reichsgebiet geblieben ist, keine Anwendung. Ebenso trifft, worauf bereits oben hingewiesen wurde, die Auskunftspflicht nicht nur physische Personen, sondern auch Behörden, Verbände, Gesellschaften und Anstalten. Ganz gleich ist dabei, ob diese Verbände usw. bürgerliche Rechtsfähigkeit besitzen. Sie sind auskunftspflichtig, wenn sie auf Grund der ihnen zur Verfügung stehenden persönlichen und sachlichen Mittel in der Lage sind, den Steuerbehörden eine für die Besteuerung erhebliche Kenntnis zu vermitteln. Ein Beispiel dafür ist außer der bereits erwähnten Auskunft einer Gewerkschaft, die ja meist keine bürgerliche Rechtsfähigkeit besitzt, die aus Anlaß einer Umsatzsteuerermittlung eingeholte Auskunft einer Güterabfertigung, wieviel Wagen einem bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen innerhalb einer gewissen Zeit gestellt worden sind.

---

[94]) RFH. 20 S. 153; Friesecke, Deutsche SteuerZtg. 1927 S. 529; Lion JW. 1927 S. 538.

[95]) Koeppel BA. 1920 S. 72 ff.; Mrozek § 177 Anm. 2; Loewe-Rosenberg S. 155; Stein I S. 967.

[96]) Stein I S. 962.

Inhalt und Voraussetzungen.

Sachlich erstreckt sich die Auskunftspflicht auf „Tatsachen, die für die Ausübung der Steueraufsicht oder für die Feststellung von Steueransprüchen von Bedeutung sind". Ob und welche Tatsachen in diesem Sinne von Bedeutung sind, haben die Steuerbehörden, nicht der Dritte zu entscheiden, wobei sie sich natürlich nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen zu richten und auch die besondere Lage des Einzelfalles zu beachten haben[97]). § 177 Abs. 1 letzter Satz, 6 AO. Immerhin wird es erforderlich sein, dem Auskunftspflichtigen ein bestimmtes Erklärungsthema zu stellen, ein Auskunftsthema, denn selbstverständlich kann der Steuerbehörde nicht zugemutet werden, daß sie die zu erforschenden Tatsachen schon genau bezeichnet. Eine Angabe der wesentlichsten Gesichtspunkte, der Richtung der Ermittlungen, muß genügen. Z. B. kann ein Finanzamt, das die Vermögensverhältnisse eines Steuerpflichtigen ermittelt, der bei einer Bank neben einem laufenden Konto noch zahlreiche Separatkonten, z. B. für Termingelder, Depotkonten usw. unterhält, bei einer Anfrage nach dem Kontostand diese Separatkonten nicht einzeln benennen; es wird jedoch erkenntlich machen müssen, daß es ihm darauf ankommt, die Gesamtheit der im Besitz der betreffenden Bank befindlichen Vermögenswerte des Steuerpflichtigen kennenzulernen.

Zuweilen hat man von einer gewissen Rückwirkung der Auskunftspflicht gesprochen[98]), indem man mit Recht darauf hinweist, daß ein Auskunftspflichtiger auch über Ereignisse berichten muß, die vor dem Inkrafttreten der RAO. liegen. Tatsächlich dürfte es sich nicht um eine Rückwirkung handeln[99]). Nicht die vergangenen Ereignisse bilden den Gegenstand der Auskunft, sondern das Wissen der Auskunftsperson in dem Zeitpunkt der Inanspruchnahme, wobei es keine rechtliche Rückwirkung, sondern eine rein tatsächliche Erscheinung ist, daß dieses Wissen auch zeitlich zurückliegende Ereignisse umfaßt.

So umfassend die Auskunftsbefugnisse der Steuerbehörden sind, — man hat dafür den Namen „Finanzmilitarismus" geprägt, einen Begriff, gegen den Popitz[100]) vor allem mit dem Hinweis auf die weitgehenden Rechtsschutzmöglichkeiten sich wendet, — immerhin gibt es für ihre Geltendmachung eine Reihe von Schranken, die sich entweder aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes selbst ergeben, oder die durch die gerade auf diesem Gebiet äußerst fruchtbare und von den Steuerpflichtigen freudig begrüßte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes aufgerichtet worden sind.

Grundsätzliche Voraussetzung für die Inanspruchnahme eines Dritten zur Auskunfterteilung im Ermittlungsverfahren ist gemäß § 209 Abs. 1 Satz 1 AO., daß die Verhandlungen mit den beteiligten Steuerpflichtigen keinen Erfolg versprechen bzw. nicht zum Ziele führen. Damit wird den beteiligten Steuerpflichtigen eine möglichst weitgehende Mitwirkung bei der Ermittlung gesichert. Zwar ist § 209 AO. seinem Wortlaut nach nur eine

---

[97]) RFH. 8 S. 7.

[98]) Yblagger, Deutsche SteuerZtg. 1921/22 S. 180; Bühler S. 61 spricht von Rückwirkung im schwächeren Sinne.

[99]) RFH. 4 S. 336.

[100]) Popitz, Festgabe f. Liebmann 1920 Abt. 3.

Sollvorschrift. Becker, zu § 209 Abs. 1 Anm. 2 S. 492, bezweifelt daher, ob eine Verletzung dieser Vorschrift auch dann im Wege des § 283 AO. vor den RFH. gebracht werden kann, wenn diese Verletzung nicht gleichzeitig eine Nichtbeachtung von § 6 AO. darstellt. Der RFH. hat sich jedoch mehrfach, ausführlich begründet auch durch den Gegensatz zu dem jetzt aufgehobenen Abs. 2 des § 209, auf den Standpunkt gestellt, daß die Nichtbeachtung von § 209 Abs. 1 Satz 1 nicht nur eine mit der Aufsichtsbeschwerde geltend zu machende Verletzung einer Sollvorschrift, sondern eine Nichtanwendung oder unrichtige Anwendung des bestehenden Rechtes sei[101]). Dies ist im Interesse der Steuerpflichtigen nur zu begrüßen. Wer beteiligter Steuerpflichtiger im Sinne des § 209 Abs. 1 S. 1 AO. ist, könnte zweifelhaft erscheinen. Da in Satz 2 bezüglich der Vorlage von Wertsachen und der Einsicht in Behältnisse § 175 AO. ausdrücklich angezogen, § 175 AO., nicht aber die §§ 177 ff. AO. in § 169 AO. genannt sind, könnte man, worauf Nawiasky S. 53 mit Recht hinweist, einen Umkehrschluß bezüglich der Auskunft und Buchvorlage machen und folgern, daß z. B. vor der Inanspruchnahme Dritter zur Auskunftserteilung Verhandlungen mit dem beteiligten Steuerpflichtigen nur dann erforderlich wären, wenn dieser zweifelsfrei der Steuerschuldner oder der neben oder an seiner Stelle Haftende ist. Nawiasky selbst lehnt aber diesen Umkehrschluß mit dem überzeugenden Hinweis auf den Sprachgebrauch der §§ 86 und 88 Abs. 2 AO. ab. Der RFH. hat in seinen Entscheidungen[102]) immer wieder betont, daß es mit den Voraussetzungen des § 209 AO. nicht zu leicht genommen werden darf. Es würde z. B. nicht genügen, daß die Steuerbehörde, weil es sich um einen Steuerpflichtigen handelt, gegen den schon mehrfach Schätzungen erforderlich wurden, annimmt, ein Verhandeln werde auch im vorliegenden Falle erfolglos sein. Derartige allgemeine Erwägungen reichen nicht aus, sondern es müssen besondere Momente vorhanden sein, die auf Aussichtslosigkeit schließen lassen[103]). Ausreichend würde z. B. die Tatsache sein, daß der beteiligte Steuerpflichtige in letzter Zeit die Annahme von Briefen der Steuerbehörde verweigert hat, so daß eine Vorladung zum persönlichen Erscheinen nicht möglich war. Der RFH. hat anderseits in dem Bestreben, die schneidige Waffe der Auskunftseinholung in den Händen der Steuerbehörden nicht stumpf werden zu lassen, ausgesprochen, daß hierbei im Rechtsmittelverfahren nicht nachgeprüft werden darf, ob die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme eines Dritten tatsächlich gegeben waren, sondern nur, ob die Steuerbehörden nach verständigem Ermessen von der vorherigen Inanspruchnahme des beteiligten Steuerpflichtigen absehen durften. Daraus hat er, weil eine gewisse Vermutung dafür spräche, „daß sich die Steuerbehörde bei Einholung einer Auskunft einer dritten Person innerhalb der ihr in § 209 Abs. 1 AO. gezogenen Schranken gehalten hat", weiter die Folgerung gezogen, „daß eine amtliche und darum glaubhafte Versicherung, daß die Voraussetzungen des § 209 Abs. 1 AO. gegeben seien, dem Dritten

[101]) RFH. 4 S. 234, 265, 334; 7 S. 232.
[102]) RFH. 4 S. 235, 334; 7 S. 232; 20 S. 50.
[103]) RFH. 20 S. 50.

genügen müsse“ [104]). Fehlt dieser Zusatz, dann soll die Ablehnung des Auskunftsersuchens ohne weiteres zulässig sein. Dieses Ergebnis zeigt, auf wie schwachen Füßen der Rechtsschutz des in Anspruch genommenen Dritten steht. Genügt tatsächlich eine praktisch doch rein formularmäßige Wendung, um dem Dritten das Recht auf verwaltungsgerichtliche Nachprüfung zu nehmen [105])? Dieser Gesichtspunkt wird sowohl von denjenigen, die in § 209 eine reine Sollvorschrift sehen möchten [106]), als auch von denjenigen, die einen stärkeren Schutz des Dritten erstreben, gegen die Ansicht des RFH. ins Feld geführt. De lege ferenda dürfte es sich empfehlen, § 209 Abs. 1 AO. in eine zwingende Vorschrift umzuwandeln. Dies könnte um so unbedenklicher geschehen, als die Auskünfte des beteiligten Steuerpflichtigen regelmäßig, mit Ausnahme des Steuerstrafverfahrens erzwingbar sind. Die Auskunftspflicht Dritter bliebe daneben als subsidiäre nicht aktuelle Möglichkeit bestehen. Daß immer noch Auskunftsersuchen an Dritte unter Nichtbeachtung von § 209 AO. erfolgen, beweist das Schreiben des Zentralverbandes des deutschen Banken- und Bankiergewerbes an das Reichsfinanzministerium, das im Bankarchiv 1927 S. 274 abgedruckt ist. Das Reichsfinanzministerium wird darin gebeten, die Finanzämter, auf die diese Frage erneut klarstellende Entscheidung des RFH., St. u. W. 1927 Nr. 4, nachdrücklich hinzuweisen.

Wie bereits erwähnt wurde, brauchen die Voraussetzungen des § 209 Abs. 1 Satz 1 AO. nicht in allen Fällen einer Auskunftseinholung gemäß § 177 AO. gegeben zu sein. Und zwar findet diese Vorschrift nur Anwendung, wenn bei der Ermittlung von Steueransprüchen Auskünfte eingeholt werden, nicht aber, wenn sie zu Zwecken der Steueraufsicht erfordert werden. Allerdings ist unter Ermittlung nicht nur das Ermittlungsverfahren im engeren Sinne, sondern das Erkenntnisverfahren schlechthin im Gegensatz zum Entrichtungsverfahren zu verstehen.

In der Auskunftspflicht der Angestellten eines beteiligten Steuerpflichtigen gem. §§ 197, 198 AO. ist keine Ausnahme von § 209 AO. zu erblicken [107]), da es sich nicht um eine unter § 177 AO. fallende Auskunftspflicht, sondern um eine durch das Gesetz begründete Stellvertretung für den beteiligten Steuerpflichtigen handelt, die daher auch lediglich durch die Zwecke der Steueraufsicht begrenzt ist [108]). Im Beitreibungsverfahren wird dagegen zuweilen davon abgesehen werden müssen, Auskunftspersonen erst in zweiter Linie heranzuziehen, vor allem dann, wenn die Steuerbehörden mit Schiebungen zu rechnen haben [109]). Eine weitere Ausnahme ist nach Becker [110]) das Steuerstrafverfahren. Trotzdem in § 406 Abs. 4 AO. der § 209 Abs. 1 uneingeschränkt angezogen ist, verneint er die Anwendbarkeit des Satz 1, „da die Voraussetzungen andere sind und Abs. 2 nicht gleichfalls angezogen ist“. Dieser Ansicht wird beizupflichten sein;

---

[104]) St. u. W. II Nr. 127, IV Nr. 172; RFH. 7 S. 232; JW. 1928 S. 1532. Sollte die Erklärung wahrheitswidrig abgegeben werden, so würde das § 6 AO. verletzen.
[105]) Boethke, StArch. 1921 S. 39.
[106]) Heidecker, Deutsches SteuerBl. 1922, Zwischenjahrg. S. 51.
[107]) A. A. Becker § 209 Anm. 3 S. 493.
[108]) Ähnlich Becker § 198 Anm. 5 S. 455, vgl. oben § 7.
[109]) Becker § 298 Anm. 1 S. 680.
[110]) Becker § 406 Anm. 4 S. 815.

die Voraussetzungen sind tatsächlich insofern andere, als im Steuerermittlungsverfahren der beteiligte Steuerpflichtige seine Verhältnisse klarzulegen hat, während er im Steuerstrafverfahren nach dem Satze nemo tenetur se accusare, nicht dazu verpflichtet ist, und Zwangsmittel gegen seine Person unstatthaft sind. Neuerdings hat Becker diese Ansicht aufgegeben, ohne allerdings seine früheren Ausführungen zu widerlegen[111]).

Es bleibt zu untersuchen, inwieweit die Steuerbehörden den beteiligten Steuerpflichtigen nicht nur in erster Linie zur Aufklärung aufzufordern haben, sondern inwieweit sie verpflichtet sind, dieser Aufforderung auch durch Zwangsmaßnahmen Nachdruck zu geben, bevor sie einen Dritten um Auskunft ersuchen. Das Ermessen der Steuerbehörden wird maßgebend sein. Dabei wird in Betracht kommen, daß grundsätzlich ein beteiligter Steuerpflichtiger, der zur Auskunft aufgefordert, diese verweigert, damit wird rechnen müssen, daß Dritte befragt werden. Daher wird grundsätzlich ein vorheriger Zwang gegen ihn nicht erforderlich sein. Immerhin wird es angebracht sein, daß ihn die Steuerbehörde auf diese Möglichkeit hinweist. Auch die Wichtigkeit der nachzuprüfenden Tatsache wird zu berücksichtigen sein. Eine Anfrage an den Beteiligten kann sachgemäß sein, während es im Falle seiner Weigerung geboten ist, von weiteren Ermittlungen abzusehen. Vorheriger Zwang wird dagegen angemessen sein, wenn als Auskunftspersonen nur nahe Angehörige in Frage kommen. Vielfach wird gerade das Verhalten gegenüber Zwangsmaßnahmen maßgebend dafür sein, ob die nahen Angehörigen von ihrem Auskunftsverweigerungsrecht Gebrauch machen. Auch im übrigen bestehen gewisse Grenzen für die Inanspruchnahme Dritter zur Auskunftserteilung. So darf von einem Finanzpflichtigen nichts Unmögliches und ebensowenig eine Auskunft ganz bestimmten Inhalts verlangt werden; es darf keine Auskunft gefordert werden, die nur für die Höhe der Steuer bedeutsam ist, solange der Grund der Steuerpflicht noch ungeklärt ist[112]). Es darf aber auch keine Auskunft gefordert werden, wenn sich das Finanzamt die erforderliche Kenntnis aus eigenen Akten verschaffen kann[113]). Das Auskunftsverlangen muß ferner so bestimmt sein, daß der Verpflichtete ohne weiteres erkennen kann, was von ihm verlangt wird[114]).

Die Auskunftspflicht Dritter gem. § 177 AO. muß mit den oben aufgezählten, in der Person dieser Pflichtigen begründeten Ausnahmen von jedem erfüllt werden, der von den Steuerbehörden dazu in Anspruch genommen wird. Sie ist daher, wie Becker sagt, „subjektiv unbegrenzt", und erstreckt sich sowohl auf Privatpersonen, als auch auf alle diejenigen, die gemäß §§ 191 ff. AO. den Steuerbehörden zur Beistandsleistung verpflichtet sind. Und zwar ist die Auskunft „nach Form und Inhalt so zu erteilen, wie es das Finanzamt nach den Gesetzen und Ausführungsbestimmungen vorschreibt". Aus dieser Einschränkung, wie auch daraus, daß es sich um die Ausübung der Steueraufsicht, um die Ermittlung und Festsetzung von Steueransprüchen oder um Fälle der §§ 298 und 406 AO.

---

[111]) Becker, St. u. W. 1927 Sp. 1151 ff., insbesondere Sp. 1154.
[112]) RFH. 10 S. 72 und 185.
[113]) RFH. 15 S. 70.
[114]) RFH. 4 S. 293; 8 S. 1.

handeln muß, geht hervor, daß die Steuerbehörden durch § 177 AO. nicht ermächtigt worden sind, von Dritten Auskünfte zu erlangen, die sie für irgendwelche beliebigen steuerlichen Zwecke benötigen, sondern daß es sich um ein bestimmtes Steuerermittlungs-, Steuerstraf-, Beitreibungs- oder Aufsichtsverfahren handeln muß. Und zwar wird damit „Bestimmbarkeit" in zwei Richtungen gefordert. Erstens muß die Person des an dem Verfahren Beteiligten feststehen, zweitens muß es sich bei dem Verfahren um die Ermittlung, auch die Strafermittlung, oder die Aufsicht über eine bestimmte Steuerart handeln[115]). Oben wurde bereits darauf hingewiesen, daß das Auskunftsverweigerungsrecht naher Angehöriger nur dann einen Sinn hat, wenn dem Dritten gesagt werden kann und auch tatsächlich gesagt wird, wer als Steuerpflichtiger an dem Verfahren beteiligt ist. Der RFH. hat sich jedoch, nachdem er anfänglich eine strengere Auffassung vertreten hatte[116]), in ständiger Rechtsprechung auf den Standpunkt gestellt, daß es genüge, wenn die fraglichen Steuerfälle, um deren Aufklärung es sich handelt, objektiv und der in Frage kommenden Steuerart nach feststänben und nach objektiven Merkmalen bezeichnet werden könnten, ohne daß die Person des beteiligten Steuerpflichtigen der Steuerbehörde bereits bekannt wäre[117]). Auch Becker[118]) hat sich teilweise dieser vom fiskalischen Standpunkt vorteilhafteren Ansicht angeschlossen.

Immerhin darf dieser Gesichtspunkt allein nicht ausschlaggebend sein und dazu führen, dem allerdings unbestimmten Gesetzeswortlaut eine Deutung zu geben, die mit den vom Gesetz verfolgten Zielen und seiner Systematik nicht übereinstimmt[119]). Tatsächlich führt die neuere Praxis des RFH. in manchen Fällen unzweifelhaft dazu, die Schutzvorschrift des § 177 illusorisch zu machen. Irrig ist daher, zu sagen, daß der beteiligte Steuerpflichtige „in der Regel" seinem Namen nach bekannt sein müßte. Die Bestimmbarkeit des Beteiligten darf für den in Anspruch genommenen Dritten nicht davon abhängig sein, wie die besonderen tatsächlichen Verhältnisse liegen. Er hat stets ein Recht darauf, den Namen des Beteiligten zu erfahren. Ihm kann nur zugemutet werden, zu prüfen, ob er zu diesem ihm namentlich Bezeichneten in einem Verhältnis der in § 178 AO. bezeichneten Art steht, nicht aber, eine Summe von Tatsachen, mag sich aus ihnen die objektive Seite eines Steuerfalles noch so klar ergeben, darauf zu untersuchen, wem dieser Steuerfall zuzurechnen ist. Daß jemand in einem Strafermittlungsverfahren als Zeuge eidlich vernommen werden darf, auch wenn ihm die Person des Beschuldigten nicht genannt werden kann, kann die hier vertretene Auffassung nicht erschüttern, da es weit leichter ist, zu prüfen, wem eine strafbare Handlung zuzurechnen ist, als festzustellen, wer als Steuerschuldner oder sogar als Haftender in Frage kommt. Zu beachten ist auch,

---

[115]) Unzulässig war daher das auf § 177 AO. gestützte Auskunftsverlangen an einen Schutzverband, mit welchen im Verwaltungsbezirk X. wohnhaften Schriftstellern er in Verbindung stehe. Deutsche SteuerZtg. 1921/22 S. 553, Heilfron.

[116]) RFH. 8 S. 277; 9 S. 142, 145.

[117]) RFH. 19 S. 47; 21 S. 7.

[118]) Becker Anm. 3 Abs. 2 zu § 177 S. 426.

[119]) Bühler JW. 1923 S. 428; Bühler S. 396 bezeichnet die Entscheidung RFH. 19 S. 47 in Sperrdruck als höchst bedenklich.

daß gemäß § 209 ein Dritter erst in Anspruch genommen werden soll, wenn die Verhandlungen mit den beteiligten Steuerpflichtigen nicht zum Ziele führen oder keinen Erfolg versprechen. Sind die fraglichen Steuerfälle aber nur nach ihren objektiven Merkmalen bekannt, so können derartige Verhandlungen gar nicht stattfinden. Nach alledem scheint die vom RFH. früher vertretene Ansicht, daß in den Fällen des § 177 AO. die Beteiligten mit Namen bekannt sein müßten, den Vorzug zu verdienen.

Die zweite Frage, ob das Verfahren auch insoweit bestimmt sein muß, daß auch die Steuerart feststehen muß, zu deren Ermittlung usw. es dient, wird ebenfalls bejaht werden müssen. Maßgebend ist dafür die Erwägung, daß jemand für einzelne Steuern Vertreter oder Bevollmächtigte haben kann. Für diese Steuern aber müssen, wie oben ausgeführt, auch diese Personen als Beteiligte gelten, so daß ein Dritter auch aus seinem Verhältnis zu ihnen das Recht der Auskunftsverweigerung herleiten kann, soweit es sich eben um diese Steuerarten handelt. Dagegen wird man nicht verlangen können, daß es bei der Auskunft gemäß § 177 AO. um bestimmt bezeichnete Rechtsvorgänge geht. Diese Voraussetzung gilt nur für § 185 AO. Es genügt, daß Tatsachen erforscht werden sollen, die für ein bestimmtes Steuerverfahren erheblich sind. Eine Auskunft kann z. B. schon dann gefordert werden, wenn die Steuerbehörde feststellen will, ob § 5 AO. anwendbar ist[120]). Etwas ganz anderes ist es, ob die Steuerbehörden Kenntnisse, die sie z. B. bei der Einkommensteuerveranlagung erlangt haben, in einem anderen Verfahren, z. B. bei der Umsatzsteuerermittlung, verwenden dürfen. Berücksichtigt man, daß die einzelnen Abteilungen eines Finanzamtes nach außen hin nicht rechtlich voneinander geschiedene Behörden, sondern lediglich aus verwaltungstechnischen Gründen gebildete Sachbearbeitungsstellen sind, so wird man eine derartige Verwendung für zulässig halten. Ein Dritter wird daher evtl. im Einkommensteuerverfahren die Auskunft gem. § 178 AO. verweigern dürfen, weil ein naher Angehöriger Vertreter des beteiligten Steuerpflichtigen für die Vermögenssteuer ist.

Beispiele von Auskünften, die eine Steuerbehörde gemäß § 177 AO. einholen kann, sind die Mitteilung einer Firma über Provisionsforderungen eines Agenten, Auskünfte über Werbungskosten, über gezahlte Mieten, über den Stand eines Kontos im Kontokorrentverkehr, über die Höhe von Darlehnsforderungen, über gezahlte Löhne und Tantiemen usw. Der RFH. hat es auch für zulässig gehalten, eine Bank um Auskunft über die tatsächlichen Unterlagen eines gewährten Kredits zu ersuchen. Es kann zweifelhaft erscheinen, ob hierbei noch von einer Nachfrage nach bestimmten steuerlichen Tatsachen die Rede sein kann. Der RMdF. weist in seinem Erlaß vom 23. Juli 1923 mit Recht darauf hin, daß zweifellos nicht gefragt werden darf nach den allgemeinen Erwägungen, auf Grund deren bestimmten Kunden Personalkredite in bestimmter Höhe erteilt worden sind. Er hält es aber für zulässig, nach den tatsächlichen Unterlagen zu fragen, die der Gewährung eines Kredits zugrunde liegen. Praktisch bedeutet das, daß die Bank die ihr von dem Kunden genannten Bilanz-, Vermögens-, Umsatz- oder Einkommenszahlen den Steuerbehörden mitteilen muß. Zuzu-

[120]) RFH. St. u. W. 1925 Sp. 2075 mit Bezug auf § 168 AO.

geben ist, daß die Tatsache, über die Auskunft erteilt werden soll, hinreichend bestimmt ist, die Tatsache nämlich, daß der Kunde gewisse Angaben gemacht hat, auf Grund deren sowie eigener Nachprüfungen die Bank einen Kredit in bestimmter Höhe gewährte. Wenn von Bankseite geltend gemacht wird, daß durch diese Auskunftspflicht das zwischen Kreditinstituten und Kreditnehmern bestehende Vertrauen gefährdet sei, und daß die Kunden infolgedessen gar keine oder falsche Zahlen angeben würden, so muß vor allem der Behauptung, daß jemand überhaupt keine Zahlen nennen würde, Bedeutung beigemessen werden. Wenn nämlich jemand aus Steuergründen sein Vermögen, Einkommen usw. unrichtig angibt, so wird er es regelmäßig[121]) niedriger angeben, als es in Wahrheit ist. Eine Bank, die schon auf Grund dieser unrichtigen geringeren Angabe Kredit gewährt, hat also in Wahrheit eine erheblich größere Sicherheit als sie es selbst ahnt. Für den Fall, daß der beteiligte Steuerpflichtige den Steuerbehörden sein Vermögen zu hoch angab, wird er natürlich seiner Bank gegenüber dasselbe tun, so daß diese über ihr wahres Risiko im Irrtum ist. Es fragt sich daher, ob nicht die wirtschaftlichen Nachteile der Auskunftspflicht der Banken überwiegen. Dies muß auch bei dem Einwand berücksichtigt werden, daß den Kreditgebern überhaupt keine Kreditunterlagen gegeben würden, weil man ihre Weitergabe an die Steuerbehörden befürchtet. Tatsächlich wird in vielen Fällen, wie dem Verfasser von Bankseite mehrfach bestätigt wurde, die Mitteilung von Bilanzzahlen mit dieser Begründung verweigert. Vor Übersendung einer erbetenen Bilanzabschrift wurde z. B. bei einer Bank angefragt, ob sie diese unter allen Umständen geheim halten würde. Als die Bank diese Zusicherung nur unter Vorbehalt ihrer gesetzlichen, insbesondere steuerlichen Pflichten abgab, erklärte die betreffende Firma, von einer Klarlegung ihrer Verhältnisse absehen zu müssen. Daher ist das Bestreben der Banken auf Einführung des vollen Bankgeheimnisses im Steuerrecht wohl verständlich. Einen Niederschlag haben die auf Befreiung der Banken von der Auskunftspflicht des § 177 AO. gehenden Bestrebungen vor allem in den Abhandlungen gefunden, die sich mit der Anzeigepflicht des § 189 AO. befaßten und zur Aufhebung dieses Paragraphen führten. Es sei nur auf den Bericht von Dr. Arthur Salomonsohn im vorläufigen Reichswirtschaftsrat, abgedruckt BA. 1922/23 Nr. 3 S. 29, die an Reichsregierung, Reichstag, Reichsrat und Reichswirtschaftsrat übermittelte Erklärung von Banken und Wirtschaftsverbänden vom 10. Januar 1923, abgedruckt BA. 1922/23 Nr. 8 S. 111 und die die Aufhebung des § 189 bereits berücksichtigende Stellungnahme des Reichsbankpräsidenten Havenstein im BA. 1922/23 Nr. 11 S. 149 verwiesen. Havenstein warnt vor der Auskunftspflicht der Banken wegen der überwiegenden volkswirtschaftlichen Nachteile, die er vor allem in dem Verlust des Vertrauens zwischen Banken und Bankkunden sieht. Der Bankier wird vielfach als Büttel des Steuerfiskus betrachtet. Wenn Becker[122]) gegenüber diesen sachlichen Einwänden erklärt, „daß alles,

[121]) Allerdings nicht immer, z. B. kommt es bei der Übergangsbilanz für die Eink. u. KörpSteuer darauf an, das steuerpflichtige Vermögen möglichst hoch anzugeben.

[122]) Becker vor § 162 Anm. 4 S. 384.

was für die Wiedereinführung des Bankgeheimnisses geltend gemacht worden ist, im Grunde genommen nur beweist, daß die Beseitigung im Interesse der Finanzverwaltung unerläßlich war", so liegt darin ohne Zweifel etwas Richtiges, aber man vermißt die bei Becker sonst so vorbildliche Abwägung der steuerlichen Interessen gegenüber den wirtschaftlichen Belangen. Vielleicht unter dem Einfluß dieser Meinung hat der Reichstag bei der Aufhebung des § 189 durch das GeldentwG. die Banken von der Auskunftspflicht des § 177 nicht befreit, sondern lediglich folgende Resolution gefaßt: „Der Reichstag gibt, und zwar namentlich im Hinblick auf die von dem Herrn Reichsbankpräsidenten geschilderten volkswirtschaftlich nachteiligen Wirkungen der Aufhebung des Bankgeheimnisses, der Erwartung Ausdruck, daß der RMdF. im Verwaltungswege geeignete Anordnungen erläßt, um zu verhüten, daß im Steuerermittlungsverfahren von Personen, die kraft ihres Berufes zur Verschwiegenheit verpflichtet sind, Auskünfte eingeholt werden, wenn das finanzielle Interesse des Reichs an der Erteilung der Auskunft zu dem Umfang der hierdurch der Auskunftsperson zugefügten Belästigung und der Schädigung wichtiger beruflicher Interessen in keinem Verhältnis steht.". Der RMdF. hat dieser Entschließung durch den Erlaß vom 9. Juni 1923 Rechnung getragen, in dem es heißt: „Durch den Wegfall von § 189 AO. wird § 177 AO. gegenüber Banken bedeutsam. Die Erteilung von Auskünften durch Banken greift ein in das Vertrauensverhältnis zu dem Kunden. Dies legt für das Steuerermittlungsverfahren eine Prüfung im Einzelfalle nahe, ob das finanzielle Interesse, das das Reich an der Erteilung der Auskunft hat, zu der Arbeit, den Kosten und der Beeinträchtigung von Wirtschaftsbeziehungen, die der Geldvermittlungsanstalt durch die Auskunftserteilung entstehen können, in angemessenem Verhältnis steht."

Es ist zu begrüßen, daß die nachgeordneten Stellen den in diesem Erlaß dargelegten Gesichtspunkten bei ihren Entscheidungen neuerdings meist Rechnung tragen. Im Zivilprozeß besteht im Gegensatz zum Strafprozeß ein Zeugnisverweigerungsrecht der Banken gemäß § 383 Ziff. 5 ZPO.[123]). Es bleibt daher de lege ferenda zu erwägen, ob es nicht auch für das Steuerverfahren, mit Ausnahme des Steuerstrafverfahrens, angemessen ist, ein Auskunftsverweigerungsrecht der Banken zu schaffen. Allerdings kann erfreulicherweise gesagt werden, daß sich die Inanspruchnahme der Banken zur Auskunft zurzeit in maßvollen Grenzen hält und daß von seiten der Finanzbehörden im allgemeinen mit großem Takt verfahren wird. Nachdem anfänglich die weitgehenden Befugnisse der RAO. von einigen Finanzämtern in etwas überspanntem Maße ausgenutzt wurden, hat sich darin ein erfreulicher Umschwung gezeigt. Wie dem Verfasser von seiten maßgebender Bankenverbände bestätigt werden konnte, kommen Differenzen zwischen Steuerbehörden und Banken in der Frage der Auskunftserteilung kaum noch vor bzw. werden durch das Eingreifen des zuständigen Landesfinanzamtes im Dienstaufsichtswege und Einwirkung der Bank auf ihre Kunden gütlich beigelegt. Gerade der letztere Weg, Aufklärung der Kreditnehmer über die nun einmal bestehenden gesetzlichen Pflichten, hat

[123]) Gröhm, Der Kampf um das Bankgeheimnis, N. StRundschau 1920 I S. 289; Stein I S. 977.

sich bewährt. Diese Benachrichtigung der Kunden von einem Auskunftsersuchen entspricht Treu und Glauben und ist daher nicht unzulässig, wie von seiten der Steuerbehörden zuweilen behauptet wird[124]). Es besteht daher die Möglichkeit, daß sich im Laufe der Jahre beide Teile mit der Auskunftspflicht der Banken im Steuerrecht, die ohne Zweifel für die Gleichmäßigkeit der Besteuerung von hoher Bedeutung ist, notgedrungenermaßen abfinden werden. Immerhin dürften die Nachteile zurzeit überwiegen[125]).

Form der Auskunft.

Während eine Zeugenaussage im Strafprozeß stets mündlich, im Zivilprozeß mit Ausnahme des § 377 Ziff. 3 und 4 ZPO. ebenfalls mündlich zu erfolgen hat, ist eine Auskunft gemäß § 177 Abs. 2 AO. regelmäßig schriftlich zu erteilen. Allerdings kann das Erscheinen des Auskunftspflichtigen aus besonderen Gründen angeordnet werden und wird z. B. vielfach angebracht sein, wenn die erteilte schriftliche Auskunft noch Zweifel offen läßt oder erkennen läßt, daß der Auskunftspflichtige die nötige Gewandtheit im schriftlichen Ausdruck nicht besitzt. Diese Regelung erfolgte besonders auf Wunsch der in Frage kommenden Wirtschaftskreise und empfiehlt sich auch aus praktischen Erwägungen. Abgesehen von der meist geringen Belästigung durch schriftliche Auskunft wird es sehr häufig notwendig sein, daß der Auskunftspflichtige Geschäftspapiere, Urkunden usw. einsieht, um sich über das ihm gestellte Erklärungsthema zu unterrichten. Die hierin liegende begrenzte Nachforschungspflicht aber ist bei einer schriftlichen Auskunft wesentlich nutzbringender als bei einer mündlichen Vernehmung. Für den Zivilprozeß besteht auch bei schriftlicher Auskunft eine derartige Nachforschungspflicht des Zeugen nicht[126]). Begrenzt ist diese Nachforschungspflicht insofern, als dem Auskunftspflichtigen nicht zugemutet werden kann, sich die erforderlichen Unterlagen erst von dritter Seite zu verschaffen[127]). Recht und Billigkeit gebieten den Steuerbehörden, sich an den im Besitz dieser Unterlagen befindlichen Dritten selbst zu wenden[128]). Etwas häufiger als im Ermittlungsverfahren ist die mündliche Auskunft im Rechtsmittelverfahren, das ja in gewissen Fällen ohnehin eine mündliche Verhandlung vorsieht. Kommt es zu einer mündlichen Vernehmung eines Dritten, so kann dem Beteiligten die persönliche Teilnahme gestattet werden. Aber auch in diesen Fällen ist ein besonderes Beweisaufnahmeverfahren mit Ladungen, Protokollführung usw. nicht vorgesehen[129]). Schriftliche Auskunftsersuchen müssen von dem Vorsteher des Finanzamtes, seinem Vertreter oder einem besonderen Beamten unterzeichnet sein. Erlaß des RMdF. vom 1. 7. 1920. Auskunftsberechtigt sind nicht nur die im Einzelfall beteiligten Steuerbehörden, sondern auch die gesetzlich angeordneten Steuerausschüsse.

---

[124]) Koeppel BA. 1919 S. 130.
[125]) Vgl. § 11 unten betr. den aufgehobenen § 189.
[126]) Stein I S. 962.
[127]) Wassermann, Mitt. d. StStelle 1925 S. 387; RFH. 11 S. 63 u. S. 127.
[128]) RFH. 11 S. 167.
[129]) Becker § 241 S. 584.

In der Mehrzahl der Fälle wird sich die an der Ermittlung beteiligte Steuerbehörde unmittelbar an den Auskunftspflichtigen wenden. Und zwar kann sie auch Personen außerhalb ihres Amtsbezirks in Anspruch nehmen, es genügt, wenn sie für das betreffende Steuerverfahren gegen den beteiligten Steuerpflichtigen sachlich und örtlich zuständig ist. Sie kann die Auskunft in solchen Fällen auch selbst erzwingen und wird sich nur zur Einziehung einer evtl. verhängten Zwangsstrafe der Vermittlung der Steuerbehörde am Wohnsitz des Betroffenen bedienen müssen[130]). Unrichtig wird es sein, in diesen Fällen von Handlungen eines örtlich unzuständigen Finanzamtes zu reden[131]), vielmehr erstreckt sich die Auskunftsbefugnis auf den ganzen Geltungsbereich der RAO. Etwas völlig Entsprechendes ist die Verpflichtung, als Zeuge der Ladung jedes deutschen Gerichtes zu folgen. § 160 GVG.

Sollen Behörden, Verbände oder Vertretungen von Berufszweigen, Unternehmungen, Gesellschaften oder Anstalten Auskunft erteilen, so ist das Auskunftsersuchen grundsätzlich an den Vorstand oder an die Geschäfts- und Betriebsleitung zu richten. Eine Ausnahme bildet der Fall, daß nur bestimmte Personen als Auskunftspersonen in Frage kommen. Der RMdF. hat angeordnet, daß bei Filialbetrieben das Ersuchen an den Leiter der Filialen zu richten ist. Bestehen Filialen am selben Ort wie die Hauptstelle, so ist das Ersuchen an die Hauptstelle zu richten, wenn dadurch nicht eine unangebrachte Verzögerung entsteht. Ein Auskunftsersuchen, das der Vorschrift des § 177 Abs. 3 AO. zuwider nicht an den Vorstand bzw. die Geschäfts- oder Betriebsleitung gerichtet wird, ist ungesetzlich. Der Inanspruchgenommene kann mit Erfolg dagegen vorgehen[132]). Eine Nichtbeachtung der Anordnung des RMdF. dagegen ist für den Dritten unerheblich, höchstens kann er auf dem Wege der Aufsichtsbeschwerde Abänderung erreichen.

Während im Zivilprozeß die assertorische, im Strafprozeß die promissorische Beeidigung der Zeugenaussage die Regel ist, ist im Steuerrecht die Auskunft regelmäßig „wahrheitsgemäß nach bestem Wissen und Gewissen zu erteilen", eine Beeidigung dagegen die Ausnahme. Damit leitet das Steuerrecht in etwa zum Polizeirecht über, in dem eine Beeidigung überhaupt unzulässig ist. Maßgebend für diese Vorschrift dürfte neben der erstrebten Einschränkung der Eidesleistung der Gesichtspunkt gewesen sein, daß den Steuerbehörden noch zahlreiche Mittel zur Aufklärung der Wahrheit zur Verfügung stehen, so daß sie normalerweise auf die einzelne Auskunft einfach verzichten können, wenn sie ihnen ohne Beeidigung nicht glaubhaft erscheint. Das Verlangen nach eidlicher Bekräftigung einer Auskunft ist daher an die Voraussetzungen des § 209 AO. geknüpft[133]). Liegen diese Voraussetzungen vor, bzw. kommt die Steuerbehörde nach pflichtmäßigem Ermessen, wenn auch objektiv im Widerspruch zu den Tatsachen zu dieser Ansicht, so kann sie die Beeeidigung der Auskunft fordern. Es

---

[130]) Popitz, Deutsches SteuerBl. 1921 Bd. 3 S. 288.
[131]) So Popitz aaO.
[132]) Koeppel BA. 1919 S. 130.
[133]) Bezüglich der Stellungnahme der Literatur und Judikatur gilt sinngemäß das oben Ausgeführte.

kommt dabei nicht darauf an, daß der beteiligte Steuerpflichtige der fraglichen Auskunft Bedeutung beimißt oder dem Auskunftspflichtigen Glauben schenkt. Maßgebend ist die Ansicht der Steuerbehörde[134]). Allerdings hat die Steuerbehörde auch bei Beeidigung noch das Recht freier Beweiswürdigung und braucht daher auch einer beeidigten Auskunft nicht zu glauben. § 258 AO.[135]). Ein Finanzamt muß gemäß § 184 AO. für den einzelnen Eidesfall die Genehmigung des Landesfinanzamtes einholen, während das gemäß § 229 AO. tätig werdende Landesfinanzamt oder Finanzgericht ohne weiteres beeidigen kann[136]). Wer die Auskunft aus persönlichen oder sachlichen Gründen verweigern darf, kann auch den Eid verweigern, vgl. § 184 AO.

In erster Linie wird das Ersuchen um Eidesabnahme, soweit es z. B. wegen räumlicher Entfernung vom Wohnort des Auskunftspflichtigen erforderlich ist, an ein Finanzamt zu richten sein und die Hilfe eines Amtsgerichtes nur ausnahmsweise in Anspruch zu nehmen sein. An die Stelle des Finanzamtsvorstehers tritt beim Landesfinanzamt der Direktor der betreffenden Abteilung bzw. der Finanzgerichtsvorsitzende. Zur Beeidigung der Auskunft, die grundsätzlich gemäß § 202 AO. erzwungen werden kann, ist nicht verpflichtet, wer ausgesagt hat, obwohl er die Auskunft hätte verweigern können. Diese Regelung dürfte den Vorzug verdienen gegenüber der Regelung des Strafprozesses, wonach Geistliche, Ärzte, Rechtsanwälte zwar zur Verweigerung des Zeugnisses berechtigt sind, aber die Beeidigung nicht verweigern können, wenn sie dennoch freiwillig ausgesagt haben. Praktisch wird nämlich in diesen Fällen wegen der drohenden Beeidigung die Aussage ganz verweigert, obwohl der Zeuge über einzelne Punkte gern sachlich richtige und brauchbare Aussagen machen würde.

Sachliche Ausnahmen.

Im folgenden bleiben die Fälle zu erörtern, in denen der sachliche Inhalt der geforderten Auskunft so ist, daß es angebracht erscheint, dem Auskunftspflichtigen die Erteilung oder Nichterteilung einer Antwort freizustellen[137]). Auch hier handelt es sich, wie bei den subjektiven Ausnahmen, darum, daß der Gesetzgeber die Nachteile des unbedingten Auskunftszwanges schwerer empfindet, als daß sie durch das fiskalische Interesse an völliger sachlicher Klärung aufgewogen würden[138]). Entsprechend der Regelung des Zivilprozesses und des Strafprozesses darf gemäß § 178 AO. der Befragte die Auskunft auf Fragen verweigern, deren Bejahung oder Verneinung die Gefahr einer Strafverfolgung für ihn selbst oder einen nahen Angehörigen herbeiführen würde. Die Gefahr der Strafverfolgung besteht nicht mehr bei Verjährung oder Tod des Betroffenen[139]). Allerdings

---

[134]) RFH. 8 S. 7.

[135]) RFH. StA. 1927 Nr. 11 S. 351; St. u. W. 1927 Nr. 528 S. 746.

[136]) Daß die Genehmigung zur Beeidigung erteilt ist, muß notfalls dem Inanspruchgenommenen mitgeteilt werden.

[137]) Stein I S. 980 zu § 384 ZPO.

[138]) Sauer S. 593 und 594.

[139]) Loewe-Rosenberg S. 170.

ist der Kreis der sogen. nahen Angehörigen nicht genau derselbe wie in der ZPO. und in der StPO. Zwar ist es sachlich kein Unterschied, daß sich in § 178 Abs. 3 AO. der in der StPO. § 52 und ZPO. § 383 enthaltene Zusatz „auch wenn die Ehe, durch welche die Schwägerschaft begründet ist, nicht mehr besteht", nicht findet, weil § 1590 Abs. 2 BGB. ausdrücklich bestimmt, „die Schwägerschaft dauert fort, auch wenn die Ehe, durch die sie begründet wurde, aufgelöst ist;" wohl aber ist es bedeutsam, daß die durch Annahme an Kindes Statt (Adoption) verbundenen Personen im Steuerverfahren kein Recht zur Zeugnisverweigerung haben. Sollte es nicht angebracht sein, den § 178 AO. auch in diesem Punkte an die Vorschriften des Straf- und Zivilprozesses anzugleichen? zumal angesichts der sonstigen Stellung der Adoptivkinder im Steuerrecht[140]). Wie steht es mit dem Zeugnisverweigerungsrecht eines Adoptierten im Steuerstrafverfahren, solange die Ermittlungen durch die Steuerbehörden gemäß §§ 406 Abs. 4, 177, 178 AO. geführt werden? Nach dem Wortlaut des Gesetzes, § 385 AO., „die Strafprozeßordnung gilt, soweit die Steuergesetze nichts Abweichendes vorschreiben", hat der Adoptierte in diesem Falle kein Zeugnisverweigerungsrecht, obwohl er sogar eidlich vernommen werden kann. Er kann dagegen seine Aussage verweigern, sobald die Ermittlungen von der Staatsanwaltschaft durchgeführt werden. Ein höchst unerfreuliches Ergebnis, das allerdings nur der Gesetzgeber ändern kann. Es ist zur Anwendung des § 178 AO., worauf bereits oben hingewiesen wurde, nicht notwendig, daß der gefährdete nahe Angehörige an dem Verfahren, in dem die Auskunft erfordert wird, irgendwie beteiligt ist. Es würde genügen, wenn diese Gefahr durch die Erteilung der Auskunft nur mittelbar herbeigeführt wird. Z. B. wird derjenige, der ein Darlehn zwischen einem nahen Angehörigen und dem X. vermittelt hat, im Ermittlungsverfahren gegen X. die Aussage verweigern können, wenn er Grund zu der Annahme hat, daß sein Verwandter die Darlehnsforderung in seiner Vermögenssteuererklärung nicht aufgeführt hat. Die Fassung, „deren Bejahung oder Verneinung" einem nahen Angehörigen eine Strafverfolgung zuziehen würde, soll nur klarstellen, daß der zur Auskunftsverweigerung Berechtigte nicht gezwungen ist, anzugeben, in welchem Sinne er die Frage eigentlich beantworten müßte[141]). Verweigert ein Auskunftspflichtiger nach Hinweis auf § 178 AO. die Auskunft, weil er nicht aussagen könne und wolle, so muß angenommen werden, daß seine Weigerung in ursächlichem Zusammenhang mit den Voraussetzungen des § 178 Abs. 1 AO. steht[142]). Erforderlichenfalls ist durch Befragen festzustellen, ob der Befragte § 178 AO. für sich in Anspruch nehmen will, und nicht ohne weiteres zur Erzwingung der Auskunft zu schreiten. Auch ohne Bestehen einer gesetzlichen Vorschrift ist in geeigneten Fällen eine Anstandspflicht der Behörden anzuerkennen, die befragte Auskunftsperson auf ein Auskunfts-Verweigerungsrecht hinzuweisen[143]). Der Auskunftspflichtige hat die Gefahr der

[140]) Vgl. die Haushaltsbesteuerung gemäß § 23 EinkStGes., die Aufnahme in die erste Steuerklasse gemäß § 9 ErbschStGes.
[141]) Becker § 178 Anm. 1 S. 429.
[142]) RFH. St. u. W. I Nr. 576 S. 597.
[143]) Rechtssätze des RFH. zu § 178, I Nr. 581 vom 28. 6. 1927.

Strafverfolgung durch Versicherung, evtl. durch Eid glaubhaft zu machen[144]), irgendwelche Tatsachen braucht er nicht anzugeben.

Einen weiteren Fall des Auskunftsverweigerungsrechtes, der neben dem sachlichen Inhalt der Auskunft auch durch die Person des Auskunftspflichtigen bedingt ist, regelt § 179 Abs. 2 AO. letzter Halbsatz. Rechtsanwälte und ihre Gehilfen können die Auskunft über Tatsachen, die bei Beratung oder Vertretung in Steuerangelegenheiten zu ihrer Kenntnis gekommen sind, insoweit verweigern, als die Erteilung der Auskunft ihre Auftraggeber der Gefahr einer Strafverfolgung aussetzen würde. Diese Fassung enthält, wie bereits erwähnt, zwei sachliche und ein persönliches Moment. Sachlich müssen die Tatsachen bei Steuerberatung oder Vertretung zur Kenntnis gekommen sein, und ihre Bekanntgabe den Auftraggeber — nicht den Rechtsanwalt oder seinen Gehilfen, hier hilft § 178 AO. — gefährden. Persönlich muß es sich um Rechtsanwälte und ihre Gehilfen handeln. Wenn auch durch diese, die Rechtsanwälte gegenüber anderen bevorzugende Ausnahme, die Auskunftspflicht der Rechtsanwälte im Steuerrecht in den bedenklichsten Punkten etwas eingeschränkt wird, so ist doch die grundsätzliche Auskunftspflicht der Rechtsanwälte über Steuerberatung und -vertretung eine steuerrechtliche Sondervorschrift, die in keinem anderen Verfahren eine Parallele findet. Der Kampf der Anwaltschaft um Erzwingung des vollständigen Anwaltsgeheimnisses auch im Steuerrecht ist daher verständlich, und es wäre im Interesse des Vertrauens zwischen Anwälten und Rechtsuchenden und im Interesse der Entwicklung des Steuerrechts zu begrüßen, wenn hierin eine Änderung des Gesetzes vorgenommen würde. Mag man auch nicht so weit gehen, wie in der ZPO., Organen der Rechtspflege wird man zutrauen dürfen, daß sie durch Einwirkung auf ihre Klienten diese zu der erforderlichen Klarlegung ihrer Verhältnisse gegenüber den Steuerbehörden veranlassen werden, zumal die Auskunftspflicht gerade in den schlimmsten Fällen, den Fällen der Steuerunehrlichkeit, doch fehlt.

Während im Zivilprozeß und Strafprozeß Behörden und Beamte ohne Rücksicht auf ihre Verschwiegenheitspflicht nur bei besonderer Genehmigung ihrer vorgesetzten Behörde als Zeugen aussagen dürfen, sind umgekehrt im Steuerrecht Behörden und Beamte einschließlich der Beamten der Reichsbank[145]), der Staatsbanken und der Schuldbuchverwaltungen in einem bestimmten gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Verfahren grundsätzlich zur Auskunft gegenüber den Steuerbehörden verpflichtet[146]). Obwohl in § 181 AO. nur von Finanzämtern gesprochen ist, muß dasselbe auch für die Fälle der Auskunftspflichten gelten, in denen nicht Finanzämter, sondern andere Steuerbehörden die Auskunft verlangen können. Die Behörden und Beamten dürfen nur über die geheim zu haltenden Umstände nicht befragt werden, deren Bekanntgabe die vorgesetzten Behörden im Einzelfalle untersagen, weil das Wohl des Reiches oder eines Landes benachteiligt würde. Das Post-, Fern-

[144]) A. A. Mrozek zu § 178.
[145]) Und zwar gilt das auch trotz § 20 Abs. 1 des BankG. vom 30. August 1924; RFH. 14 S. 265.
[146]) Mrozek zu § 181 Anm. 1.

sprech- und Telegraphengeheimnis bleibt im Steuerrecht ebenso gewahrt, wie im Zivil- und Strafrecht § 181 Abs. 2 AO. Es war daher unzulässig, auf Grund festgehaltener Briefe steuerlich gegen Empfänger oder Absender derselben vorzugehen. Tatsächlich ist das allerdings zuweilen geschehen[147]). In jedem Falle darf eine Auskunft nicht gefordert werden, wenn eine oberste Reichs- oder Landesbehörde erklärt, daß die Auskunft dem Wohle des Reiches oder eines Landes nachteilig sein würde. Diese Bestimmung findet sich auch in der ZPO. und StPO., hat dort aber, von politischen Beleidigungsprozessen abgesehen, nur theoretische Bedeutung. Ebenfalls eine sachliche Ausnahme von der Auskunftspflicht enthalten die §§ 11 und 13 des Gesetzes über einen Ausschuß zur Untersuchung der Erzeugungs- und Absatzbedingungen der deutschen Wirtschaft vom 15. April 1926. Die Mitglieder und der Vorsitzende des Ausschusses haben ein Zeugnisverweigerungsrecht mit Bezug auf die Tatsachen und das Material, das ihnen in dieser Eigenschaft anvertraut wird bzw. das sie in dieser Eigenschaft anderen anvertrauen. Überhaupt darf das Ergebnis der Auskünfte und Ermittlungen nicht zu steuerlichen Zwecken verwendet werden. Das Zeugnisverweigerungsrecht der Abgeordneten der Reichs- und Landtage gemäß Art. 37 der RV. ist eine teils persönliche, teils sachliche Ausnahme von der Auskunftspflicht des Steuerrechts.

b) Verschiedene Auskunftspflichten.

In gewissem Gegensatz zu den bisher behandelten Auskunftspflichten gemäß §§ 177 ff., 229, 298, 406 AO., die von den Steuerbehörden nur in einem bestimmten, gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen Verfahren in Anspruch genommen werden können, stehen die Auskunftspflichten Dritter, die ohne Rücksicht auf ein solches Verfahren zu erfüllen sind. Voraussetzung für das Entstehen der letzteren, die man, wie bereits erwähnt, auch als selbständige Auskunftspflichten bezeichnet, da sie unabhängig sind von dem Bestehen anderer steuerlicher Verpflichtungen, unabhängig auch von einem Steuerverfahren, ist ebenfalls ein Finanzbefehl, der dem Verpflichteten auf der Grundlage und im Rahmen gesetzlicher Normen den Umfang seiner Aufgaben bindend bestimmt.

§ 167 AO. ist eine derartige Gesetzesvorschrift. Danach hat jeder Besitzer eines Grundstücks dem Finanzamt auf Verlangen sämtliche Bewohner des Grundstücks mit Namen, Berufsstellung, Geburtsort und Geburtstag anzugeben, damit dieses die zur Veranlagung der Vermögens- und Einkommensteuer notwendigen Grundlagen erhält. Besitzer im Sinne dieser Vorschrift ist sowohl der besitzende Eigentümer, der Nießbraucher, Mieter usw., als auch derjenige, der ohne Recht zum Besitz den tatsächlichen Besitz inne hat. Genau ko kommt es bei den Bewohnern nicht darauf an, ob sie die Wohnung mit Recht inne haben[148]). Die Form, in der diese Auskunft dem Finanzamt erteilt werden muß, ist gesetzlich nicht geregelt; das

[147]) Vgl. Koeppel, BankArch. 1920 S. 72.

[148]) Auch im Polizeirecht kann zur Beseitigung des polizeiwidrigen Zustandes einer Sache nicht nur der Eigentümer, sondern jeder in Anspruch genommen werden, der die tatsächliche Gewalt über die Sache ausübt; vgl. Drews S. 42.

pflichtmäßige Ermessen des Finanzamtes, § 6 AO., ist daher maßgebend[149]). Gesetzlich bestimmt ist der Umfang der Auskunft, und über diesen Umfang hinaus braucht der Verpflichtete keine Auskunft zu erteilen. Die Religionszugehörigkeit der Hausbewohner z. B. kann das Finanzamt auf diesem Wege nicht feststellen[150]). Die Aufzählung der Punkte, über die Angaben zu machen sind, dürfte erschöpfend und ausdehnender Auslegung nicht fähig sein, da es sich um belastende Vorschriften handelt. In einem Falle hat der RFH. es für unzulässig erklärt, dem Grundstücksbesitzer unter Strafandrohung aufzugeben, vom Finanzamt übersandte Listen an die Hausbewohner zu verteilen und wieder einzusammeln, es sei ihm völlig überlassen, wie er sich die zur Erfüllung seiner Verpflichtung notwendigen Kenntnisse verschaffe[151]). Damit die Grundstücksbesitzer in der Lage sind, die vorgeschriebenen Angaben zu machen, sind die Haushaltungsvorstände ihnen, und die Haushaltungsangehörigen einschließlich Unter- und Schlafstellenmietern den Haushaltungsvorständen zur Auskunft verpflichtet. Der RFH. spricht hier von der Begründung einer mehrfachen mittelbaren Auskunftspflicht[152])[153]).

Zur Ermittlung des Steuerwertes von Aktien, Kuxen, G. m. b. H.-Anteilen usw. haben die Vorstände oder Liquidatoren der Gesellschaften gemäß § 187 AO. in gewissen Fällen dem zuständigen Finanzamt auf Verlangen gewisse Angaben zu machen, die für die Bemessung des Steuerwertes wesentlich sind, und zwar Angaben über die Höhe des Grundkapitals oder der Stammeinlagen, den Betrag der jährlich verteilten Gewinne sowie sonstige Tatsachen, die als Grundlagen für die Schätzung des Steuerwertes in Betracht kommen. In der Hauptsache wird es sich in diesen Fällen um Auskünfte der Verpflichteten handeln. Allerdings weist die Fassung „sie haben nachzuweisen" schon darauf hin, daß neben und als Beweis für die Richtigkeit der Auskünfte evtl. auch Geschäftsbücher, Geschäftspapiere und Urkunden vorzulegen sind[154]). Praktisch sind diese Nachweisungen für die Festsetzung der Steuerwerte und die sich darauf gründende Vermögenssteuerveranlagung der Gesellschaften und der Aktienbesitzer bedeutsam. Rechtlich sind die Pflichten des § 187 völlig unabhängig von einer Vermögenssteuerveranlagung oder einem sonstigen Ermittlungsverfahren. Zu beachten ist, daß § 187 nur Rechte des Finanzamtes bei Ermittlung des Steuerwertes begründet, daß also die Rechtsmittelbehörden, auch das Finanzamt im Einspruchsverfahren, auf die Rechte des § 177 AO. angewiesen sind[155]). Ebensowenig anwendbar ist § 197 AO. in an sich ähnlich liegenden Fällen, z. B. bei der Ermittlung des Steuerwerts von Schiffsparten.

---

[149]) In der Praxis geschieht die Einholung der Auskunft formularmäßig; vgl. auch Deutsche SteuerZtg. 1928 S. 242.

[150]) Becker § 167 Anm. 1 S. 398; a. A. Mrozek § 167 Anm. 2.

[151]) RFH. 9 S. 151, insbesondere S. 154.

[152]) RFH. 9 S. 153.

[153]) Die dem § 167 AO. entsprechenden §§ 6, 35 EinkStG. von 1900 und § 33 des AnhaltEinkStG. von 1904 legten den Grundstücksbesitzern bei schuldhafter Unrichtigkeit der Hausliste eine Haftung für die entgehenden Steuerbeträge auf.

[154]) A. A. Mrozek § 187 Anm. 9 bezüglich Geschäftspapieren.

[155]) Becker § 187 Anm. 1 S. 437, § 229 Anm. 2 S. 565.

Wer Rechte, die auf seinen Namen lauten, oder Wertsachen, die er besitzt, als Treuhänder, Vertreter eines anderen oder Pfandgläubiger zu haben behauptet, hat auf Verlangen nachzuweisen, wem die Rechte oder Wertsachen gehören, oder daß sie ihm nicht gehören. Die Vorschrift gilt entsprechend für Mitberechtigte, § 166 AO. Regelmäßig wird dieses Verlangen an die Treuhänder, Vertreter usw. gestellt werden, wenn sie sich in einem Steuerverfahren, an dem sie als Steuerpflichtige beteiligt sind, auf ihre Eigenschaft als Treuhänder, Vertreter usw. berufen. Dann handelt es sich um Nachweisungspflichten eines beteiligten Steuerpflichtigen. Es sind aber auch andere Fälle denkbar. So z. B. wenn A im Vermögenssteuerveranlagungsverfahren angibt, Eigentümer einer auf den Namen des B lautenden Forderung zu sein. Die Nachweisungspflicht des B ist dann eine einem Dritten obliegende, aber in Beziehung zu einem bestimmten Steuerverfahren stehende, also unselbständige Finanzpflicht. Selbständig, d. h. losgelöst von einem Verfahren, muß die Treuhänder- oder Vertretereigenschaft nachgewiesen werden, wenn es das Finanzamt verlangt, nachdem es durch Erfüllung der Anzeigepflicht gemäß § 190 AO. davon erfahren hat. Voraussetzung ist stets das Verlangen eines Finanzamtes oder, wie ergänzt werden muß, einer anderen zur Durchführung des betreffenden Verfahrens berechtigten Steuerbehörde. Man denke nur an den Fall, daß A erst im Rechtsmittelverfahren vor dem Finanzgericht den B als seinen Treuhänder benennt. Es ist nicht erforderlich, daß Gegenstand des Treuhandverhältnisses einzelne bestimmte Gegenstände sind, Gegenstand desselben können auch das ganze Vermögen des Treuhänders oder lediglich rechnerisch von dem eigenen Vermögen getrennte Anteile seines Gesamtvermögens sein. Auch dann hat das Treuhandverhältnis noch einen hinreichend bestimmten Inhalt[156]). Der Verpflichtete hat in erster Linie Auskunft über den Sachverhalt zu erteilen, in zweiter Linie die Richtigkeit dieser Auskunft nachzuweisen. § 166 AO. verlangt nicht, daß der Treuhänder oder Vertreter den wahren Eigentümer oder der Mitberechtigte die anderen Verfügungsberechtigten namentlich benennt, es genügt, wenn sie nachweisen, daß die Rechte oder Wertsachen ihnen nicht oder doch nicht ganz gehören. Diese Fassung nimmt erfreulicherweise auf das Innenverhältnis der Beteiligten Rücksicht und ermöglicht es, daß ein Treuhänder ohne Verletzung des Treuverhältnisses verhindern kann, daß ihm das Treugut zugerechnet wird. Daß er nicht der Eigentümer ist, wird er nämlich bei Rechten häufig durch den Schuldner der Forderung, bei Pfändern durch den Schuldner der gesicherten Forderung nachweisen können. Ein Rechtsanwalt kann den Nachweis, daß er bezüglich durchlaufender Gelder oder einzelner Wertsachen Treuhänder ist, ohne Nennung seiner Klienten durch das Büropersonal führen[157]). Sind ihm allerdings die Depots in Steuersachen anvertraut, dann muß er in einem bestimmten Steuerverfahren gegen den Auftraggeber gemäß § 177 Auskunft erteilen. Daß die fraglichen Rechte vor dem Inkrafttreten der AO. entstanden sind, ist für die Anwendbarkeit des § 166 AO. belanglos[158]).

---

[156]) RFH. 19 S. 21 ff.
[157]) JW. 1921 S. 569, Pottgießer.
[158]) RFH. 8 S. 145.

Gemäß § 61 Abs. 2 EinkStG., der durch § 22 KörperschStG. für entsprechend anwendbar erklärt ist, können die Finanzbehörden zur Vorbereitung der Festsetzung von Durchschnittssätzen (§ 46 EinkStG.) nach näherer Bestimmung des RMdF. auch schon vor Beginn der Steuerveranlagung Auskünfte, Gutachten und andere Unterlagen einfordern. Sie haben hierbei sämtliche Rechte wie die Finanzämter im Steuerermittlungs- und Steueraufsichtsverfahren. Es handelt sich dabei, wie die Fassung „auch schon vor Beginn der Steuerveranlagung" zeigt, um eine selbständige, nicht um eine nur in einem bestimmten Steuerverfahren zu erfüllende Auskunftspflicht.

Einen weiteren Fall selbständiger Auskunftspflicht enthält § 12 KraftFahrzStG., der den Führer eines Kraftfahrzeugs verpflichtet, die Steuerkarte oder die Bescheinigung über die Steuerfreiheit den Grenz- und Steueraufsichtsbeamten sowie den Polizeiaufsichtsbeamten vorzuzeigen und die erforderliche Auskunft zu geben. Mag auch im Einzelfall der auskunftspflichtige Führer des Kraftfahrzeuges mit dem Steuerschuldner identisch sein, notwendig ist das nicht. Die hier angeordnete Auskunftspflicht ist vielmehr eine Finanzpflicht, die jemandem ohne Rücksicht auf seine Beziehungen zu dem beteiligten Steuerpflichtigen auferlegt ist.

§ 11. Anzeigepflichten.

Die Anzeigepflichten dritter Steuerpflichtiger sind genau wie die Auskunftspflichten Mitteilungspflichten gegenüber den Steuerbehörden. Sie unterscheiden sich von ihnen nur im Entstehungsgrund. Während nämlich die Pflicht zur Auskunftserteilung durch einen Finanzbefehl begründet und umschrieben werden muß, ist die Pflicht zur Anzeige bereits dann entstanden, wenn ein im Gesetz geregelter Tatbestand verwirklicht worden ist. Ein möglicherweise ergehender Verwaltungsakt hat nur deklaratorische Wirkung und ist nur eine Aufforderung, eine bereits bestehende Verpflichtung zu erfüllen.

Eine derartige, bereits oben gestreifte Anzeigepflicht enthält § 190 AO. Diese Blankettvorschrift bestimmt „Wer Rechte, die auf seinen Namen lauten, oder Wertsachen, die er besitzt, als Treuhänder, Vertreter oder Pfandgläubiger hat, hat dies dem Finanzamt auf öffentliche Aufforderung unter Bezeichnung des Berechtigten mitzuteilen, wenn der RMdF. eine dahingehende Anordnung trifft." Diese § 190 AO. ergänzende Anordnung fehlt bisher, so daß der Paragraph zurzeit nur theoretische Bedeutung hat.

Die vorgesehene öffentliche Aufforderung des Finanzamtes ist nicht Tatbestandsverwirklichung, weil sie nicht von der Person des im Tatbestand Benannten ausgeht und nicht den Tatbestand erfüllt, sondern einen Tatbestand überhaupt erst schafft[159]). Ebensowenig aber ist sie ein Finanzbefehl, weil sie in keiner Weise den Inhalt und Umfang der Anzeigepflicht bestimmt, sondern lediglich das letzte äußerlichste Tatbestandsmerkmal des § 190 ist. Im Gegensatz zu der Nachweisungspflicht des § 166 AO. haben die Treuhänder, Vertreter und Pfandgläubiger bei der Anzeige gemäß § 190 AO. den Berechtigten namentlich zu benennen. Auch Rechtsanwälte werden

[159]) Vgl. Mirbt S. 88.

gegebenenfalls die Klienten, deren Geld oder Wertsachen sie besitzen, angeben müssen, denn § 190 wird durch § 179 AO. nicht eingeschränkt.

Das Ziel des § 190 AO. ist die Feststellung des wahren Berechtigten, da die Zurechnung gemäß § 166 AO. infolge der Progression zahlreicher Steuersätze häufig zu geringe Ergebnisse zeitigt. § 190 AO. versagt, wenn ein im Ausland wohnender Ausländer Treuhänder ist[160]).

Nach § 194 Abs. 1 AO. hat derjenige, der Gegenstände gewinnen, herstellen oder umsetzen will, an deren Gewinnung, Herstellung oder Umsatz eine Steuerpflicht geknüpft ist, dies dem Finanzamt vor Eröffnung des Betriebes anzumelden. Das gleiche gilt gemäß Abs. 2 für den, der ein Unternehmen betreiben will, das einer besonderen Verkehrssteuer unterliegt. Abs. 1 bezieht sich auf die Verbrauchsabgaben und das Umsatzsteuergesetz, Abs. 2 vor allem auf das Beförderungssteuergesetz. Von einer Steuerzahlungspflicht, einem Steuerverfahren oder Steueraufsicht ist in diesen Fällen noch keine Rede. Darum ist es gerechtfertigt, in § 194 AO. eine Finanzpflicht Dritter zu sehen. Derartige Anzeigepflichten waren früher vielfach in den einzelnen Steuergesetzen enthalten. Die AO. hat die Anmeldepflicht im Grundsatz geregelt, während alle Einzelheiten in die Ausführungsbestimmungen verwiesen sind. Diese Ausführungsbestimmungen schreiben auch den Inhalt der Anmeldung vor, z. B. Beschreibung der Betriebs- und Lagerräume, der Verkaufsräume, Einreichung von Plänen und Aufstellungen usw. Ist der die Steuerpflicht begründende Betrieb verboten, so besteht keine Anmeldepflicht, wohl aber bleibt das unangemeldet betriebene Unternehmen steuerpflichtig[161]).

Testamentsvollstrecker, Pfleger, Liquidatoren, Verwalter und Erbschaftsbesitzer, die nach dem Tode oder Wegfall eines Steuerpflichtigen erkennen, daß dessen Steuererklärung unrichtig, unvollständig oder überhaupt nicht abgegeben worden ist, haben das binnen Monatsfrist dem Finanzamt anzuzeigen, wenn sie nicht zugleich Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen sind, § 97 Abs. 1 AO. Das gleiche gilt in gewissen Fällen für die Erwerber von Unternehmen, Sondernachfolger im Grund- oder Betriebsvermögen, oder bei einem Wechsel in der Person des gewillkürten oder gesetzlichen Vertreters sowie bei dem Neueintritt gesetzlicher Vertretung, § 97 Abs. 2 und 3 AO. Voraussetzung dieser Anzeigepflicht ist, daß die Verpflichteten die Unrichtigkeit erkennen; dolus eventualis genügt nicht. Sie werden daher gut tun, sich für die früheren Steuererklärungen in keiner Weise zu interessieren[162]). Dennoch wird wegen § 97 AO. das Amt des Testamentsvollstreckers kaum noch begehrenswert erscheinen, denn was im Gesetz vorsichtig umschreibend Anzeigepflicht genannt ist, muß in Wahrheit als eine ethisch höchst bedenkliche Denunziationspflicht bezeichnet werden, gegen die sich im Schrifttum fast einmütiger Widerspruch erhoben hat[163]). Handelt es sich nicht um den Tod oder Wegfall des beteiligten Steuerpflichtigen, dann müssen auch Verfehlungen der Rechtsvorgänger angezeigt werden. § 374 Abs. 2 AO. bietet diesen Schutz vor

[160]) Lion, Prakt. Steuerfragen Berlin 1923 S. 16.
[161]) Becker § 194 Anm. 3 S. 450.
[162]) Lion, Prakt. Steuerfragen S. 153.
[163]) Lion aaO.; Hensel II S. 133.

strafrechtlicher Verfolgung. Testamentsvollstrecker usw. sind dagegen nur dann anzeigepflichtig, wenn sie nicht Rechtsnachfolger sind. Ob es möglich ist, diese Vorschrift dadurch illusorisch zu machen, daß man den Testamentsvollstrecker zu einem winzigen Bruchteil als Erbe einsetzt, muß bezweifelt werden. Es ist verständlich, wenn auch die Anwaltschaft darauf hinweist, daß ihr die Übernahme der Stellung als Konkursverwalter oder Testamentsvollstrecker durch § 97 AO. fast unmöglich gemacht wird. Kann es einem Anwalt wirklich zugemutet werden, denjenigen, durch dessen Vertrauen er berufen wurde, bei der Steuerbehörde anzuzeigen, selbst wenn er seine steuerlichen Verpflichtungen nicht sorgfältig erfüllt hat? Will man die Bestimmung nicht überhaupt beseitigen, so sollte zum mindesten eine Ausnahmeregelung für Rechtsanwälte getroffen werden. Bei der genauen Kontrolle, die den Steuerbehörden möglich ist, können die nicht erfaßten Beträge ohnehin nur gering sein und es ist wohl besser, ganz darauf zu verzichten, als einen Dritten zu zwingen, einen anderen noch im Grabe mit dem Makel der Steuerunehrlichkeit zu belasten. Zu berücksichtigen bleibt auch, daß der eigentliche Steuerpflichtige nicht mehr in der Lage ist, die ihn entlastenden oder sogar befreienden Tatsachen vorzubringen; ein Dritter aber wird diese Tatsachen häufig nicht kennen.

§ 189 AO. enthielt eine Anzeigepflicht der Banken und Bankiers, der Sparkassen[164]), Hinterlegungsstellen, Postscheckämter usw., die später durch Art. 7 § 1 des GeldentwG. aufgehoben wurde. Diese Banken usw. hatten den Finanzämtern vollständige Verzeichnisse ihrer Kunden[165]) und zweimal jährlich Zugangsverzeichnisse einzureichen[166]).

Von vornherein hatte gegen § 189 AO. ein lebhafter Kampf eingesetzt, der nicht nur von Bankseite einschließlich der Reichsbank, sondern von allen Seiten fortgeführt wurde, bis es endlich zur Aufhebung der Anzeigepflicht kam[167]). Mit Recht wurde darauf hingewiesen, daß die Anzeigepflicht in hohem Maße geeignet war, das notwendige Vertrauen zwischen Kreditgeber und Kreditnehmer zu zerstören, daß sie das Notenhamstern förderte, den bargeldlosen Zahlungsverkehr einschränkte und zur Verödung des für die Bautätigkeit so wichtigen Pfandbriefmarktes beitrug. Hinzu kam, daß sie eine ganz ungewöhnliche Arbeitsbelastung für die Verpflichteten darstellte, für die sie von keiner Seite entschädigt wurden. Die entstehenden Kosten mußten durch Verschärfung der Bankbedingungen gedeckt werden und zu einer Verteuerung des Zahlungs- und Kreditverkehrs führen[168]). Anderseits aber waren die Ergebnisse der Anzeigepflicht nicht

---

[164]) Auch Private, z. B. Fabriksparkassen; RFH. 8 S. 108.

[165]) Kunden sind auch andere Banken und Bankiers; RFH. vom 13. 4. 1921 bei Becker 2. Aufl. Anzuzeigen waren alle Kunden, mit Ausnahme der im Auslande befindlichen Ausländer.

[166]) Durch Verordnung vom 27. 1. 1927 wurden gewisse Erleichterungen geschaffen, die aber in Wahrheit keine Vereinfachung enthielten und daher meist nicht benutzt wurden.

[167]) BA. 1922/23 Nr. 3 S. 29; Salomonsohn im vorläufigen Reichswirtschaftsrat.

[168]) BA. 1922/23 Nr. 4 S. 56 Jacobson.

so bedeutsam, daß sie die Nachteile der Einrichtung aufgewogen hätten [169]). Die Regierungserklärung bei der Beratung des Geldentwertungsgesetzes, das Kundenverzeichnis habe sich bewährt, kann nicht überzeugen. Selbstverständlich ist es für die Steuerbehörden im Einzelfalle wertvoll gewesen, die Namen von Bankkunden kennenzulernen. Im allgemeinen aber war es unmöglich, an Hand der Listen festzustellen, wo eine Nachprüfung angebracht war, da die Listen weder den Beruf des Kunden, noch den Kontostand zu enthalten brauchten [170]). Kannten aber die Finanzämter die bedenklichen Fälle bereits, so genügte ein Auskunftsersuchen gemäß § 177 AO.

Zuzugeben ist den Verfechtern der Anzeigepflicht, daß derjenige, der sein Vermögen von einer Bank verwahren oder verwalten läßt, sich steuerlich nicht besser stehen darf als derjenige, der das nicht tut. Die Anzeigepflicht der Banken und Sparkassen ist aber wegen ihrer überwiegenden volkswirtschaftlichen Nachteile ein ungeeignetes Mittel zur Bekämpfung der in der Inanspruchnahme von Banken und Sparkassen liegenden Möglichkeit der Steuerverschleierung; ihre Aufhebung ist daher nur zu begrüßen [171]).

Der dritte, Veranlagung und Erhebung überschriebene Teil des Erbschaftssteuergesetzes regelt im zweiten Abschnitt die „Pflichten Dritter". Er umfaßt sowohl in § 27 Anzeigepflichten der Standesämter, Gerichte usw., die man als Unterfälle der Beistandspflichten ansehen muß, als auch Anmeldepflichten anderer Art. Wer sich geschäftsmäßig mit der Verwahrung oder Verwaltung fremden Vermögens befaßt, ist gemäß § 28 ErbschStG. verpflichtet, Vermögen des Erblassers, das sich in seinem Gewahrsam befindet oder bei ihm zu dessen Verfügung hinterlegt ist, binnen einem Monat, nachdem er von dem Eintritt des Erbfalles Kenntnis erlangt hat, dem Finanzamt anzumelden [172]). Muß er die Vermögensgegenstände auf Grund völkerrechtlicher Vereinbarung an den konsularischen Vertreter des Staates, dem der Erblasser angehörte, übergeben, so hat die Anmeldung spätestens gleichzeitig mit der Ausantwortung zu erfolgen. Verpflichtet gemäß § 28 ErbschStG. sind nur geschäftsmäßige Verwahrer oder Verwalter fremden Vermögens, d. h. praktisch in erster Linie Banken. Die Anzeigepflicht beginnt mit dem Augenblick, in dem die Vermögensverwalter von dem Erbfalle Kenntnis erlangen und erstreckt sich nur auf das Vermögen, das sich in diesem Augenblick in ihrem Gewahrsam befindet bzw. bei ihnen hinterlegt ist. Erfahrungsgemäß werden kurz vor Eintritt des Erbfalles oder zwar nach dem Tode des Erblassers, aber bevor der Vermögensverwalter davon Kenntnis haben kann, Vermögensstücke, insbesondere Wertpapiere und Geld von dem Verwahrer oder Verwalter

---

[169]) Salomonsohn aaO. S. 30; ein LFA.-Präsident schätzte die Vorteile (Steuerzunahme) auf 3 %, die Nachteile auf ein Mehrfaches; vgl. ferner Alfred Lansburgh in Der Bank 1922 S. 702.

[170]) Ball, Deutsches SteuerBl. 1921 Bd. 3 S. 387. Über Umgehungsversuche vgl. Frankenbach, Deutsches SteuerBl. 1922 S. 322, Das Elend der Kundenverzeichnisse.

[171]) Das Beispiel des § 189 AO. ist äußerst lehrreich für die oben in § 10 erwähnten Bemühungen der Banken um Befreiung von der Auskunftspflicht des § 177 AO.

[172]) Zu diesem Vermögen zählt auch Barguthaben; vgl. RFH. Bd. 3 S. 246.

zurückgeholt. Es ist keine Seltenheit, daß bei Krankheit eines Kontoinhabers oder Mieters eines Safes, die das Ableben befürchten läßt, Guthaben und Safeinhalt abgeholt werden, so daß man sich zuweilen des Eindrucks nicht erwehren kann, als sollten die ja leicht zu verbergenden Vermögensstücke unter die trauernden Hinterbliebenen verteilt werden, ohne daß diese auf die Kenntnis des Finanzamtes hiervon besonderen Wert legten. Vielleicht ist es daher angebracht, daß man die Anzeigepflicht auch auf eine gewisse nicht allzuweit zurückliegende Zeit erstreckt. Schwierigkeiten bietet dabei die Tatsache, daß die Anzeigepflicht frühestens mit Kenntnis des Erbfalles entstehen kann, und daß es oft dem Zufall, ebenso häufig allerdings auch dem guten oder bösen Willen der Erben überlassen bleibt, wann der Anzeigepflichtige diese Kenntnis erlangt. Es zeigt sich wieder, daß man letzten Endes nur „mit" dem beteiligten Steuerpflichtigen, niemals, auch bei noch so weitgehenden Finanzpflichten Dritter, „gegen" den Steuerpflichtigen veranlagen kann.

§ 28, 2 ErbschStG. verpflichtet die Ausgabestellen von Namensaktien und auf den Namen lautenden Schuldverschreibungen dem Finanzamt schriftlich oder zu Protokoll Mitteilung zu machen, bevor sie die auf den Namen des Erblassers gestellten Wertpapiere in Kenntnis des Erbfalles auf andere Personen in ihren Büchern umschreiben. Auch hier müssen die Anzeigepflichtigen den Eintritt des Erbfalles kennen, dolus eventualis genügt nicht; ebensowenig trifft sie eine Nachforschungspflicht. Daher ist die Verpflichtung durch eine vor dem Ableben des Erblassers ausgestellte Blankozession bei bösem Willen der Beteiligten leicht umgangen. Lückenloser ist in der Beziehung die Anzeigepflicht der Versicherungsunternehmungen gemäß § 29 ErbschStG. Vor Auszahlung der Versicherungssumme oder Leibrente an einen anderen als den Versicherungsnehmer haben sie dem Finanzamt den wesentlichen Inhalt des Versicherungsvertrages und die Person des Empfangsberechtigten nach Name, Stand und Wohnung mitzuteilen. Die Umwandlung der Versicherungssumme in ein sofort fälliges Darlehn und die Rückzahlung dieses Darlehns wird der „Auszahlung" auch im Falle der Novation gleichstehen.

Die Frage, ob die in § 10 VersStG. geregelte Anzeigepflicht eine Pflicht beteiligter Steuerpflichtiger oder Dritter ist, ist bereits oben behandelt worden. Es wurde dort ausgeführt, daß der Versicherer grundsätzlich als Dritter zu betrachten sei, zumal ihn keine besondere Haftung für die Versicherungssteuer trifft. Über die von ihm übernommenen Versicherungen hat der Versicherer, sein nach § 10 Abs. 3 VersStG. benannter Bevollmächtigter oder der Inkassobevollmächtigte eine Aufstellung anzufertigen und dem Finanzamt vorzulegen. Der RMdF. bestimmt, wann die Aufstellung durch Versicherungsregister ersetzt werden kann. Besondere Bestimmungen regeln die Fälle, in denen Versicherer im Inland keinen Wohnsitz (Sitz) und möglicherweise auch keinen Inkasso-Bevollmächtigten hat.

§ 12. Pflichten zum Gutachten.

Bevor auf die in den Steuergesetzen enthaltenen Pflichten zur Erstattung von Gutachten näher eingegangen wird, ist es erforderlich, die Pflichten zur Erteilung von Auskünften und zur Erstattung von Gutachten

ihrem Wesen nach voneinander abzugrenzen. Der Unterschied zwischen Auskunftspersonen und Sachverständigen ist ja nicht nur von theoretischer, sondern z. B. wegen § 10 in Verbindung mit § 376 AO. oder § 209 AO. auch von erheblicher praktischer Bedeutung. Auskunftspersonen und Sachverständige im Steuerrecht entsprechen den Zeugen und Sachverständigen des Zivil- und Strafprozesses; beides sind dritte Aussagepersonen im Gegensatz zu den beteiligten Steuerpflichtigen und den Steuerbehörden. Wegen dieser Übereinstimmung kann das, was die Wissenschaft für die Unterscheidung der Zeugen und Sachverständigen beigebracht hat, unbedenklich auch auf die Auskunftspersonen und Sachverständigen des Steuerrechts angewandt werden [173]).

In unmittelbarer Anlehnung an die Untersuchung von Hegler, ArchZivPr. 104 S. 151 ff., werden als maßgebend für die Unterscheidung von Auskunftspersonen und Sachverständigen die Gründe erachtet, aus denen die Steuerbehörde die betreffende Aussageperson in das Verfahren einführt. Die Verschiedenheit dieser Gründe hängt zusammen mit der Verschiedenheit der Beziehungen dieser Aussagepersonen zu dem Inhalt ihrer künftigen Aussage. Brauchbar erscheint daher die von Nieberl in seinem Kommentar zur RAO. vor § 177 in teilweise wörtlicher Anlehnung an Hegler gegebene Definition [174]). Auskunftsperson ist, wer von der Finanzbehörde über Tatsachen befragt wird oder über persönliche Eigenschaften oder Verhältnisse, deren Kenntnis von ihm auf Grund seiner persönlichen oder lokalen Beziehungen zu den beteiligten Steuerpflichtigen angenommen wird. Sachverständiger ist, wer von der Finanzbehörde angegangen wird, Werturteile, Urteile über Sachzusammenhänge usw. abzugeben auf Grund besonderer Kenntnisse oder Fertigkeiten in einem bestimmten Fach, ohne daß er vor seiner Zuziehung durch die Steuerbehörde den beteiligten Steuerpflichtigen oder dessen Betrieb irgendwie zu kennen braucht."

Dieser Abgrenzung entspricht die Regelung der Gutachterpflicht in § 188 AO. „Als Sachverständiger hat auf Verlangen des Finanzamtes ein Gutachten abzugeben," d. h. es handelt sich nicht um eine tatbestandsmäßige, sondern um eine durch Finanzbefehl begründete Aussagepflicht, jedoch wird keine Mitteilung, keine Auskunft über Tatsachen, sondern ein Gutachten, ein Urteil erfordert. In jedem Stadium des Verfahrens, aber auch ohne die Einleitung eines Verfahrens, muß das Gutachten erstattet werden. Die Gutachterpflicht kann daher sowohl in der Form der selbständigen, als auch in der Form der unselbständigen Finanzpflicht auftreten. In Anspruch genommen werden kann nur, wer zur Erstattung von Gutachten der geforderten Art öffentlich bestellt ist oder die Wissenschaft, die Kunst oder das Gewerbe, dessen Kenntnis Voraussetzung zur Begutachtung ist, öffentlich zum Erwerb ausübt oder zu ihrer Ausübung öffentlich bestellt oder ermächtigt ist [175]). Der Kreis derjenigen, die als Sachverständige ein Gutachten erstatten müssen, ist somit begrenzt auf die, bei

[173]) Vgl. Stein I S. 961.

[174]) Abzulehnen ist die von Becker in Anlehnung an Stein JW. 1913 S. 15 zu 2 vorgenommene Abgrenzung.

[175]) Ermächtigt ist auch ein approbierter Arzt ohne Praxis, Mrozek § 188 Anm. 5.

denen man die erforderlichen Kenntnisse voraussetzen kann. Merkwürdigerweise umfaßt er nicht wie in der ZPO. und StPO. auch diejenigen, die sich zur Erstattung des Gutachtens bereit erklärt haben. Wird daher jemand lediglich auf Grund seiner Bereitwilligkeitserklärung als Sachverständiger bestimmt, dann können für das Verfahren leicht Weiterungen entstehen, weil es dem Betreffenden auch nach schon begonnener Tätigkeit freisteht, diese Erklärung zu widerrufen[176]). In welcher Form das Gutachten zu erstatten ist, sagt die RAO. nicht. Man wird annehmen müssen, daß die Vorschriften über die Auskunftspflicht entsprechend anzuwenden sind, daß grundsätzlich schriftliche, evtl. aber auch mündliche, auch fernmündliche Begutachtung stattzufinden hat.

Wer zur Auskunftsverweigerung aus persönlichen oder sachlichen Gründen berechtigt ist, darf auch sein Gutachten verweigern. Es kann daher auf die Ausführungen bezüglich der Auskunftspflicht verwiesen werden. Öffentliche Beamte sind jedoch schon dann nicht als Sachverständige zuzuziehen, wenn die zuständige Behörde erklärt, daß dies dem Dienst nachteilig sein würde. Die in § 188 Abs. 3 AO. durch die Bezugnahme auf § 184 AO. vorgesehene Beeidigung der Sachverständigen wird nur selten vorkommen. Die Steuerbehörden sind in der Auswahl der Sachverständigen völlig frei und werden daher nur solche Personen zuziehen, deren Gutachten sie auch ohne Beeidigung Glauben schenken können. Der beteiligte Steuerpflichtige hat keinen Anspruch auf die Beeidigung von Sachverständigen[177]). Etwas anderes ist die zum Schutze des beteiligten Steuerpflichtigen in § 206 AO. vorgesehene eidliche Verpflichtung der Sachverständigen zur Verschwiegenheit. Wenn auch § 188 nur von einem Verlangen des „Finanzamtes" spricht, so wird man doch sämtlichen Steuerbehörden vom Finanzamt aufwärts das Recht zur Einforderung von Gutachten zusprechen müssen. Die entgegengesetzte Ansicht würde ja nur dazu führen, daß die anderen Steuerbehörden ein Finanzamt im Dienstaufsichtswege zur Besorgung des benötigten Gutachtens anhalten müßten. Das kann der Gesetzgeber nicht gewollt haben. Bedenken könnte man lediglich beim Beschlußverfahren vor dem RFH. haben, da der RFH. nicht vorgesetzte Behörde der Finanzämter ist. Billigt man aber dem RFH. im Beschlußverfahren grundsätzlich die Befugnisse eines LFA. im Rechtsmittelverfahren zu, so muß man ihm auch das Recht zur Erhebung des Sachverständigenbeweises zugestehen.

Die Einholung von Sachverständigengutachten ist von der Einhaltung der Reihenfolge des § 209 AO. nicht abhängig. Selbst wenn die Steuerbehörde noch mit dem beteiligten Steuerpflichtigen verhandelt, sogar bevor sie sich an ihn wendet, kann sie einen Sachverständigen beauftragen. Wenn so die Steuerbehörden bei der Einholung von Gutachten freie Hand haben, so dürfen sie doch nicht willkürlich dabei verfahren. Es kann Fälle geben, wo es gegen § 6 AO. verstoßen würde, ohne Einvernahme eines Sachverständigen zu entscheiden, vor allem dann, wenn der beteiligte

---

[176]) Vgl. Loewe-Rosenberg S. 216.

[177]) RFH. 22 12. 1926, RStBl. 1927 Nr. 126 S. 98; Kloss, Kartenauskunftei des Steuerrechts 1926 Nr. 371.

Steuerpflichtige selbst sachverständige Begutachtung angeregt hat[178]). Wie im Zivilprozeß und Strafprozeß tritt auch im Steuerrecht an Stelle des möglichen Sachverständigenbeweises häufig die Einholung „amtlicher Auskunft". In diesen Fällen ist die „Auskunftserteilung" eine Auswirkung der in § 191 AO. den amtlichen Stellen auferlegten Beistandspflicht. Ihrem Wesen nach aber bleibt es die Erstattung eines Gutachtens[179]).

Zur Vorbereitung von Durchschnittssätzen für die Einkommen- und Körperschaftssteuerveranlagung haben die Finanzbehörden gemäß § 61 Abs. 2 EinkStG. und § 22 KörperschStG. das Recht, Gutachten zu verlangen. § 188 AO. ist entsprechend anzuwenden.

§ 13. Buchvorlage, Einsichtsgewährung und Nachweisungspflichten.

Wer Auskunft zu erteilen hat (§ 177 ff.), nicht also wer sich auf ein persönliches oder sachliches Auskunftsverweigerungsrecht berufen kann, hat diejenigen Urkunden und Schriftstücke einschließlich der einschlagenden Stellen seiner Geschäftsbücher zur Einsicht vorzulegen, die sich auf bestimmt zu bezeichnende Rechtsvorgänge beziehen. § 185 AO.[180]). Ein Arzt kann z. B. die Vorlage des Krankenjournals verweigern, während Rechtsanwälte, soweit sie wegen ihrer Tätigkeit in Steuersachen auskunftspflichtig sind, auch zur Buchvorlage herangezogen werden können. Nur Vorlage der Papiere, nicht Aufgabe des Gewahrsams kann gefordert werden[181]). Voraussetzung ist ferner, daß es sich um bestimmt bezeichnete Rechtsvorgänge handelt. Es wird genügen, wenn ein bestimmtes Steuerverfahren vorliegt und die an den Vorgängen Beteiligten namentlich bekannt sind, die fraglichen Vorgänge dagegen nur generell ihrer steuerlichen Bedeutung nach bezeichnet werden können. Umgekehrt aber reicht es nicht aus, wenn nur der Vorgang, nicht aber die Beteiligten der Steuerbehörde bekannt sind, da dann die Erfordernisse des § 209 AO., vorherige Verhandlungen mit den beteiligten Steuerpflichtigen nicht erfüllt werden können und auch Zweifel bezüglich der Verweigerung der Einsicht entstehen[182]). Unzulässig ist es z. B., die Vorlegung von Urkunden zu verlangen, um festzustellen, ob etwa steuerpflichtige Geschäfte irgendwelcher Art in ihnen beurkundet sind[183]). § 207 Abs. 2, wonach Bücher und Papiere des beteiligten Steuerpflichtigen auf seinen Wunsch tunlichst in seiner Wohnung oder in seinen Geschäftsräumen einzusehen sind, wird in den Fällen des § 185 AO entsprechend

---

[178]) RFH. 18 S. 135.

[179]) RFH. 18 S. 192.

[180]) Vgl. VO. über Auskunftspflicht § 4.

[181]) RFH. 10 S. 44. Vorlage eines Vertrages, den der Inanspruchgenommene gar nicht besitzt, kann nicht verlangt werden. RFH. 11 S. 128, z. B. braucht ein Rechtsanwalt als Streitbevollmächtigter keine Urkunde vorzulegen, über die nicht er, sondern der vertretene Steuerpflichtige verfügt. RFH. JW. 1928 S. 1532. Dagegen hat eine A.-G. auch Urkunden vorzulegen, die sich im Besitze des Aufsichtsrates befinden. RFH. 13 S. 187.

[182]) Vgl. zu dieser Frage die entsprechenden Ausführungen bezüglich der Auskunftspflicht in § 10 oben.

[183]) RFH. 11 S. 345. Eine einschlägige Entscheidung nach der Ansichtsänderung bezüglich der Auskunftspflicht in RFH. 19 S. 47 und 21 S. 7 liegt noch nicht vor.

anwendbar sein[184]). Bei kleineren, wenig umfangreichen Büchern wird es, vor allem wenn der Vorlagepflichtige ohnehin persönlich zum Finanzamt kommen muß, § 6 AO. nicht widersprechen, das Mitbringen zu verlangen.

Die Pflicht zur Einsichtgewährung entsteht durch ein Verlangen des Finanzamtes, also durch Verwaltungsakt. Das Finanzamt bedarf zu diesem Verlangen der — wie der Gegensatz zu § 184 und § 176 Abs. 1 AO. zeigt — möglicherweise generellen Genehmigung des LFA.[185]). Becker aaO. führt mit Recht aus, daß eine Genehmigung nur dann erteilt werden darf, wenn die Gewähr besteht, daß die übertragenen Befugnisse nicht mißbraucht werden[186]). Ist die Genehmigung erteilt, oder handelt es sich um ein Landesfinanzamt im Rechtsmittelverfahren, dann sind die Voraussetzungen für die Heranziehung Dritter zur Auskunft und zur Buchvorlage völlig gleich. Scheinbar steht es in diesen Fällen im Belieben der Steuerbehörden, in welcher Reihenfolge sie von ihren Befugnissen Gebrauch machen wollen. Diese Auffassung ist irrig. Die Stufenfolge des § 209 Abs. 1 AO. muß als Ausdruck eines allgemeinen Prinzips gelten. Auch einem dritten Steuerpflichtigen gegenüber dürfen lästigere und schwerwiegendere Eingriffe erst erfolgen, wenn die leichteren nicht zum Ziele führen. Buchvorlage und Einsichtgewährung darf von ihm erst verlangt werden, wenn er die Auskunftserteilung verweigert oder Auskunft allein nicht ausreicht[187]).

Wer Auskunft zu erteilen hat, hat unter den gleichen Voraussetzungen, unter denen er zur Einsichtgewährung verpflichtet ist, auch Wertsachen vorzulegen, die er für den Steuerpflichtigen verwahrt, und Einsicht in verschlossene Behältnisse zu gewähren, die er „dem Steuerpflichtigen" überlassen hat. § 185 Satz 2 AO. Als Steuerpflichtige im Sinne des § 185 AO. sind alle beteiligten Steuerpflichtigen zu betrachten, obgleich § 185 AO. in § 169 AO. nicht aufgezählt ist. Zu diesen „gleichen Voraussetzungen" fügt § 209 Abs. 1 Satz 2 noch eine weitere Voraussetzung hinzu. Nur wenn es erforderlich ist, um die Wahrheit zu ermitteln, oder bei Gefahr im Verzuge soll die Vorlage von Wertsachen oder der Nachweis über den Inhalt von Depots und Behältnissen von einem Dritten verlangt werden[188]). Erforderlich ist sie jedoch nicht schon dann, wenn Verhandlungen mit den Beteiligten erfolglos oder aussichtslos sind, sondern erst, wenn die Steuerbehörden sowohl der Auskunft des Vorlage- und Einsichtspflichtigen keinen Glauben schenkt, als auch Einsicht in seine Bücher und Papiere keine Klarheit gibt. Damit ist für die Einsichtgewährungspflicht eines Dritten kraft ausdrücklicher Gesetzesbestimmung eine Stufenfolge von Maßnahmen gegen den Verpflichteten geschaffen, die die Behauptung, auch für die Buchvorlage müßten ähnliche Voraussetzungen gelten, fast zur Gewißheit werden läßt. § 209 Abs. 1 Satz 2 zeigt, daß das in Satz 1 zugunsten des beteiligten Steuerpflichtigen aufgestellte Prinzip auch für einen Dritten Gültigkeit haben soll. Sind die

[184]) A. A. RFH. 11 S. 345; ähnlich jetzt 17 S. 155.
[185]) Becker Anm. 2 S. 435; a. A. Mrozek zu § 185.
[186]) Becker § 185 Anm. 2 S. 435.
[187]) Ähnlich Beeker § 185 Anm. 2 S. 435 und § 209 Anm. 2 S. 493.
[188]) Gefahr im Verzuge wird bei Schließfächern und Depots vorliegen, wenn zu befürchten ist, daß der beteiligte Steuerpflichtige über den Inhalt verfügt, um die Ermittlung zu erschweren.

Voraussetzungen der §§ 185 u. 209 AO. gegeben, dann kann das Finanzamt dem Verpflichteten vorschreiben, dem beteiligten Steuerpflichtigen während angemessen kurzer Zeit nur unter Hinzuziehung eines vom Finanzamt zu bezeichnenden Beamten Zutritt zum Schließfach zu gewähren oder das Depot auszuhändigen. § 209 Abs. 1 Satz 2 AO.

Die generelle Genehmigung zu derartigen Anordnungen werden die LFA. allen Finanzämtern für Fälle der Gefahr erteilen müssen, wenn überhaupt die Bestimmung einen Sinn haben soll. Richtiger wäre es allerdings, bei Gefahr im Verzuge überhaupt von dem Erfordernis der Genehmigung des LFA. abzusehen. Aus § 202 Abs. 4 Satz 8 kann man schließen, daß bei Schaffung der AO. eine solche Regelung beabsichtigt war. Gesetz ist sie jedoch nicht geworden[189]).

Eine der Buchvorlagepflicht des § 185 AO. sehr ähnliche Verpflichtung enthält § 186 AO., wonach alle, die Waren zum Weiterverkauf veräußern, deren Abgabe an den Verbraucher eine Steuerpflicht begründet, zur Gewährung von Einsicht in Bücher und Geschäftspapiere verpflichtet sind. Während aber § 185 ein bestimmtes, gegen eine bestimmte Person gerichtetes Steuerverfahren voraussetzt, ist § 186 gerade geschaffen, um Unterlagen für die Prüfung zu gewinnen, ob vorläufig noch unbekannte Personen ihrer Steuerpflicht hinsichtlich bestimmter Steuern genügt haben[190]). § 209 AO. und die Bestimmungen über die Auskunftsverweigerung finden daher keine Anwendung[191]). Anderer Ansicht ist Bardey[192]), der zum mindesten für den Fall, daß der Verpflichtete sich oder einem seiner nahen Angehörigen die Gefahr strafrechtlicher Verfolgung zuziehen würde, die Verweigerung der Einsicht für zulässig hält. De lege ferenda dürfte die Ansicht von Bardey zu befürworten sein. Besondere Bedeutung hat § 186 für das Gebiet der Umsatzsteuer; er gilt nicht nur für Händler, sondern auch für Urproduzenten[193]). Er ermöglicht es, bei den Großhändlern festzustellen, wer von ihnen Ware bezogen hat und um welche Mengen es sich dabei handelt, nicht aber von wem sie die Waren erhielten. Voraussetzung der durch Verwaltungsakt zu begründenden Verpflichtung ist die evtl. generelle Genehmigung des Landesfinanzamtes[194]). Bücher und Geschäftspapiere sind vorzulegen, soweit es erforderlich ist, um Abnehmer und Warenmenge festzustellen[195]). Geht beides aus den Versandbüchern hervor, und aus dem Grunde haben manche Firmen sie in dieser Richtung ergänzt, dann kann Vorlage der Fakturenbücher oder Kontokorrentbücher nicht verlangt werden[196]). Auskunftserteilung kann auf Grund von § 186 AO. nicht gefordert werden, sondern lediglich Bucheinsicht. Um nicht einen Großhändler vor dem anderen zu bevorzugen, dürfte es sich empfehlen, den § 186 immer gegen alle Großhändler einer Gewerbegruppe innerhalb

---

[189]) Ebenso Mrozek § 209[5] S. 387; a. A. Becker § 209 Anm. 2 S. 493.
[190]) Becker § 186 S. 436, 437; RFH. 7 S. 232; Mrozek 3. Aufl. zu § 186; a. A. Mrozek 1. Aufl.
[191]) RFH. 7 S. 234; Mrozek § 185 Anm. 6.
[192]) Bardey, Deutsche SteuerZtg. 1926 S. 903.
[193]) Mrozek § 186 Anm. 1.
[194]) So Becker aaO. S. 437; Bühler S. 370; a. A. Bardey aaO. S. 903.
[195]) Keine Pflicht zur Gewahrsamsaufgabe.
[196]) Hauser, Allgem. StRundsch. 1922 Bd. 5 S. 958.

eines größeren Bezirks gleichzeitig anzuwenden[197]). Dann kann sich kein Abnehmer durch seinen Lieferanten benachteiligt fühlen, weil gerade dieser, nicht aber auch der Konkurrent ihn durch Buchvorlage der Steuerbehörde als Abnehmer bekannt machte. Sowohl bei der Bucheinsicht gemäß § 186, wie auch gemäß § 185 AO., hat die Steuerbehörde darauf Rücksicht zu nehmen, daß sie den Verpflichteten nicht nutzlos in der Zeit wirtschaftlicher Hochkonjunktur in Anspruch nimmt, daß sie ihm die Bücher nicht übermäßig lange entzieht und ihn, wenn eben möglich, von der geplanten Einsichtnahme vorher benachrichtigt, damit er mit seinen Buchungen und Arbeiten darauf Rücksicht nehmen kann[198]).

Zur Gewährung von Einsicht in die Geschäftspapiere, die diese Tätigkeit betreffen, ist gemäß § 200 AO. verpflichtet, wer geschäftsmäßig oder gegen Entgelt anderen Rat oder Hilfe in Steuerangelegenheiten erteilt. Befreit von dieser Verpflichtung sind lediglich Rechtsanwälte und Notare sowie Vertreter beruflicher oder gewerkschaftlicher Vereinigungen hinsichtlich des von ihnen vertretenen Personenkreises, es sei denn, daß sie wegen eines Steuerdeliktes verurteilt worden sind. Einsichtberechtigt ist das Finanzamt am Wohnsitz der Steuerberater. Verpflichtet ist, wer geschäftsmäßig oder gegen Entgelt, nicht also, wer gelegentlich Rat oder Hilfe erteilt. Geschäftsmäßig kann auch eine unentgeltliche Erteilung von Rat und Hilfe sein[199]). Becker[200]) weist mit Recht darauf hin, daß geschäftsmäßige Steuerberater auch Angestellte sind, die regelmäßig Steuerangelegenheiten ihres Arbeitgebers zu erledigen pflegen. Nur in Geschäftspapiere, nicht in sämtliche Bücher ist Einsicht zu gewähren[201]). Es dürfte verfehlt sein, im Falle des § 200 von Steueraufsicht zu sprechen. Handelte es sich um Steueraufsicht, so wären Dritte gemäß § 177 zur Auskunft, z. B. über den Verbleib derartiger Geschäftspapiere verpflichtet; das behauptet jedoch niemand. § 200 AO. begründet lediglich eine Einsichtsgewährungspflicht, bei deren Erfüllung der Verpflichtete z. B. keine mündlichen Erläuterungen zu geben braucht. Die Steueraufsicht über Steuerberater beruht nicht auf § 200 AO., sondern auf § 14 UmsStG. Praktisch werden sich allerdings Steueraufsicht und Geltendmachung der Einsichtsgewährungspflicht vielfach überschneiden.

Andere Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger Bücher, Urkunden und Schriftstücke vorzulegen hat, ergeben sich aus den bereits erwähnten Nachweisungspflichten der §§ 166 und 187 AO. Vielfach wird nämlich eine bloße Auskunft, die Erteilung von Abschriften usw. nicht genügen, um den Steuerbehörden die Richtigkeit der Angaben „nachzuweisen", sondern es wird erforderlich sein, ihnen die Originalpapiere, Urkunden, Bücher usw. vorzulegen. Das Gesetz gebraucht daher an diesen Stellen bewußt den Ausdruck „nachweisen".

Ebenso haben §§ 61 Abs. 2 EinkStG. und § 22 KörpStG. den Steuerbehörden ausdrücklich das Recht zur Einforderung von Gutachten und anderen Unterlagen gegeben. Als solche Unterlagen können auch Bücher

[197]) Stamm, Deutsche SteuerZtg. 1925 S. 638.
[198]) Stamm, BankArch. 1926 Nr. 2 S. 72.
[199]) St. u. W. 2 Nr. 630 S. 674.
[200]) Becker zu § 200 Anm. 1 S. 450.
[201]) Koeppel, BankArch. 1919 S. 128.

und Schriftstücke dritter Steuerpflichtiger in Frage kommen. Das Wort „einfordern" besagt, daß nicht nur Vorlage und Einsichtgewährung, sondern sogar Gewahrsamsübertragung auf die Steuerbehörden gefordert werden kann.

§ 14. Pflichten verschiedener Art.

Außer den bisher erwähnten gibt es noch eine Anzahl Hilfspflichten der verschiedensten Art, die sich nicht zu größeren Gruppen zusammenfassen lassen. So enthalten die Bestimmungen der AO. über Buchführung auch Vorschriften über Finanzpflichten Dritter, obwohl sie hauptsächlich für beteiligte Steuerpflichtige bestimmt sind, vgl. z. B. die Aufzeichnungspflicht des § 164 AO.

Wer ein Einkommen von mehr als 2000 M. bezieht, hat seine Einnahmen fortlaufend aufzuzeichnen, auch wenn er zweifellos nicht steuerzahlungspflichtig ist, noch überhaupt als möglicher „Steuerpflichtiger" gemäß § 169 AO. in Anspruch genommen werden kann, z. B. weil seine Werbungskosten das Einkommen noch übersteigen. Der Wortlaut: „wer ein Einkommen versteuert", ist ja nicht so aufzufassen, als ob der Verpflichtete tatsächlich Steuern zahlen müßte, sondern bezeichnet nur den, der theoretisch in seiner Person die Voraussetzungen der Steuerzahlungspflicht erfüllt, den Steuerfähigen im Sinne Nawiaskys.

Eine Bank, eine Sparkasse, Genossenschaften, Kaufleute oder wer sonst für einen anderen ein Konto errichten, Wertsachen bei sich hinterlegen oder in Pfand nehmen oder einem anderen ein Schließfach überlassen will, hat sich gemäß § 165 Abs. 2 AO. über die Person des Verfügungsberechtigten zu vergewissern. Vor- und Zuname, bei Frauen auch der Mädchenname und die Wohnung sind einzutragen. Bei Sammlungen müssen bestimmte natürliche oder juristische Personen als Verfügungsberechtigte bezeichnet werden. Eine Ausnahme kann der RMdF. lediglich für Schuldbuchverwaltungen zulassen. Es darf auch niemand auf einen falschen oder erdichteten Namen für sich oder einen anderen ein Konto errichten oder Buchungen vornehmen, Wertsachen hinterlegen oder verpfänden oder ein Schließfach nehmen oder sich geben lassen. Ausnahmen können beim Finanzamt beantragt und von diesem genehmigt werden. Im Ruhrkampf mußten z. B. Staatsgelder und Unterstützungen durch Buchungen über falsche Konten, die sehr häufig den Namen wechselten, dem Zugriff der Franzosen nach Möglichkeit entzogen werden. Aber auch sonst kann die Notwendigkeit für Konten auf falschen Namen bestehen[202]). Steuerliche Gefahren sind durch die Kenntnis des Finanzamtes von dem Vorhandensein der falschen Konten vermieden. Nicht verboten wird durch § 165 AO. die Ausstellung von Sparkassenbüchern und Schließfachausweisen auf falschen Namen oder Schlüsselworte, wenn nur in den Büchern des Kontoführers oder Schließfachvermieters der Name des Berechtigten ersichtlich ist[203]); ebensowenig die Führung eines Kontos auf den Namen eines Treuhänders[204]). Die Vergewisserungspflicht der Kontoführer usw.

[202]) Z. B. wegen Handels- oder Industriespionage.
[203]) Becker § 165 Anm. 2 S. 396; Karger, Deutsche SteuerZtg. 1925 S. 636.
[204]) Lion, Prakt. Steuerfragen S. 16.

besteht nur bei der Neuerrichtung von Konten. Bestanden bei Inkrafttreten der AO. Konten auf falschen Namen oder stellt sich erst später die Verletzung des § 165 AO. heraus, so hat der Betreffende dem Finanzamt nicht sofort, sondern erst dann Anzeige zu erstatten, wenn er das Guthaben, die Wertsachen oder den Inhalt des Schließfaches herausgeben oder eine sonstige Verfügung[205]) darüber ausführen will[206]). Dieses Verbot der Auszahlung bedeutet noch keine Beschlagnahme. Diese müßte gemäß § 371 in Verbindung mit § 397 AO. erfolgen[207]). Allerdings genügt der Verdacht einer Zuwiderhandlung gegen die §§ 165, 1 AO., 371 AO.[208]). Von besonderem Interesse ist hierbei die zivilrechtliche Seite. Der Anzeigepflichtige hat gegenüber dem Kontoinhaber oder seinem Rechtsnachfolger ein gesetzliches Leistungsverweigerungsrecht bis das Finanzamt seine Zustimmung zu der Herausgabe oder anderweitigen Verfügung gegeben hat, so daß er nicht etwa für Verzugsschaden deshalb haftbar gemacht werden kann. Nimmt der Kontoführer jedoch schuldhafterweise dieses Leistungsverweigerungsrecht zu Unrecht an, so ist er schadensersatzpflichtig[209]). Zivilrechtlich wird der Kontoinhaber den Anzeigepflichtigen lediglich auf Herausgabe mit Zustimmung des Finanzamtes verklagen können. Für eine Klage auf Anzeige an das Finanzamt besteht kein Rechtsschutzinteresse, da die Zustimmung des Finanzamtes auch durch eine Anzeige des Kontoinhabers herbeigeführt werden kann. Macht der Kontoführer keinen Gebrauch von seinem Leistungsverweigerungsrecht und erstattet auch keine Anzeige, so ist die dennoch vorgenommene Verfügung nicht nichtig, § 134 BGB. findet keine Anwendung[210]). Er macht sich höchstens steuerrechtlich oder strafrechtlich haftbar. Ist jedoch die Beschlagnahme gemäß §§ 371, 397 AO. erfolgt, so liegt ein Veräußerungsverbot im Sinne des § 136 BGB. vor. § 165 AO. findet Anwendung auch auf Inlandsfilialen ausländischer Banken. Umgekehrt aber auch auf ausländische Kunden inländischer Banken[211]).

B. § 15. Beistandspflichten.

In gewissem Gegensatz zu den bisher behandelten Hilfspflichten stehen die von der RAO. in einem besonderen Absatz in den §§ 191 und 192 AO. geregelten Beistandspflichten der Behörden und berufsständischen Vertretungen. Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden, Beamte und Notare sowie die Verbände und Vertretungen von Betriebs- und Berufszweigen haben den Finanzämtern jede dienliche Hilfe zu leisten zur Durchführung der Besteuerung und der den Finanzämtern obliegenden Prüfung und Aufsicht. Ausgenommen sind lediglich Schuldbuchverwaltungen, Postscheckämter, Sparkassen und Banken, die die Stellung von Behörden haben. Mit dieser Aufzählung wird der Kreis der Beistandspflichtigen fest um-

[205]) Auch Beleihung ist eine Verfügung in diesem Sinne.
[206]) So Erl. d. RM. d. F. vom 12. Februar 1920; Mrozek § 165 Anm. 12 und Koeppel, BankArch. 1919 S. 128; a. A. Karger aaO. S. 636.
[207]) Karger aaO. S. 636.
[208]) FinGer. Dresden nach Kloss Rspr. Bd. 5 S. 38.
[209]) Karger aaO. S. 636 II.
[210]) Koeppel, BankArch. 1919 S. 128 III.
[211]) Becker zu § 165 Anm. 3 S. 396; Koeppel, BankArch. 1920 S. 72 I; a. A. Karger aaO. S. 636.

grenzt. Diese Absicht der erschöpfenden, die Analogie ausschließenden Regelung muß man aus dem Vergleich mit dem Wortlaut der Paragraphen entnehmen, die die Hilfspflichten regeln. Während es dort heißt: „Wer nicht als Steuerpflichtiger beteiligt ist", „wer Waren zum Weiterverkauf veräußert", sind bei der Beistandspflicht die Verpflichteten im einzelnen genannt. Umgekehrt ist bei den Hilfspflichten Unterstützung nur in dem sachlich genau umgrenzten Umfange zu leisten, während die Beistandspflicht jede dienliche Hilfe umfaßt. Die mit insbesondere eingeleitete Aufzählung der Beistandspflichten unterstreicht ihre objektive, nur durch § 6 AO. eingeschränkte Unbegrenztheit noch einmal. Lediglich das Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnis bleibt unberührt. Um zu verhüten, daß Postscheckämter, Sparkassen und Banken mit Behördeneigenschaft weitergehende Pflichten zu erfüllen haben, als die ihnen entsprechenden privaten Unternehmungen, haben diese Behörden Hilfe nur im Rahmen der §§ 177 ff. AO. zu gewähren. Die Aufzählung dieser Ausnahmen ist erschöpfend [212]). Die Reichsbahnstellen z. B. sind auch nach der Umwandlung in die deutsche Reichsbahngesellschaft beistandspflichtig geblieben [213]). Notare sind beistandspflichtig, gleichgültig, ob sie nach dem für sie maßgebenden Landesrecht Beamte sind oder nicht [214]). Ist jemand Rechtsanwalt und Notar, so gelten für seine Tätigkeit als Rechtsanwalt nur die Vorschriften über die Hilfspflichten und die über die Beistandsleistung nur für seine Notariatspraxis. Da letztere aber vielfach erheblich weitergehen, z. B. die Berufung auf § 179 AO. insoweit ausgeschlossen ist, wird es sich empfehlen, die betreffenden Akten streng voneinander getrennt zu halten, um sich nicht event. unliebsamen Schadensersatzansprüchen auszusetzen [215])[216]). Nicht notwendig ist es, daß die zur Beistandsleistung herangezogenen Verbände und Vertretungen von Betriebs- oder Berufszweigen juristische Personen sind, es genügt, daß sie über persönliche oder sachliche Einrichtungen verfügen, die den Finanzämtern von Nutzen sein können. Wer für diese Organisationen Rechtshandlungen vorzunehmen befugt ist, in erster Linie natürlich ein etwa vorhandener gesetzlicher Vertreter, hat die Beistandspflichten zu erfüllen. Ein Unterschied zwischen öffentlichrechtlichen und privaten Organisationen würde dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des § 191 AO. nicht entsprechen, da die Organisation in Handel und in Industrie in weitem Umfange der Selbstverwaltung überlassen ist [217]). Gewerkschaften fallen nach Ansicht der Reichsfinanzverwaltung nicht unter § 191 AO. [218]), wohl aber Arbeitgeberverbände, Ärzteverbände, Genossenschaftsverbände, die Viehvermittlungsstelle einer Landwirtschaftskammer usw. [219]).

[212]) RFH. 20 S. 238, Gutachten.
[213]) RFH. 17 S. 326; Stamm, Mitt. d. Steuerstelle 1926 S. 153.
[214]) RFH. 13 S. 155, Gutachten.
[215]) Kloss S. 30.
[216]) Gemäß Erl. d. RM. d. F. vom 7. Februar 1920 sollen Notare mit Rücksicht auf ihre besondere Stellung nur zur Einsichtgewährung in Schriftstücke, nicht zur Vorlegung derselben beim Finanzamt angehalten werden.
[217]) RFH. 15 S. 306.
[218]) Mrozek § 191 Anm. 4.
[219]) RFH. St. u. W. Bd. 4 Nr. 173; RFH. 20 S. 52; RFH. 12 S. 202; RFH. 20 S. 238.

§ 191 AO. verlangt positive Mitarbeit der Verpflichteten. Immerhin sollen sie nicht an Stelle der Finanzämter tätig werden, sondern lediglich Hilfe leisten. Daraus ergibt sich, daß die Beistandspflichtigen nur da, wo die Finanzämter nicht ebensogut selbst tätig werden können, zu besonderen Arbeiten im Interesse der Steuerverwaltung verpflichtet sind. Die eigentlichen Aufgaben der Beistandspflichtigen gehen grundsätzlich vor; Zeit und Arbeitskraft brauchen sie für eigene Angelegenheiten. Die Beistandspflichten gemäß § 191 AO. sind nicht wie einzelne Hilfspflichten nur in einem bestimmten Verfahren gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen zu erfüllen, sondern erstrecken sich auf die Durchführung der Besteuerung und die gesamte Prüfung und Aufsicht. Darum wird man dem Wortlaut, der nur von Hilfe gegenüber den Finanzämtern spricht, nicht allzu große Bedeutung beimessen dürfen und darunter die Landesfinanzämter und den RFH. mitbegreifen müssen. Dafür spricht auch die Tatsache, daß die RAO. keine besonderen Vorschriften über Rechtshilfe enthält, sondern sich mit § 191 AO. begnügt.

Als Beistandspflichten kommen in Betracht: Auskünfte z. B. über Löhne, Gehälter und Tarife, über die Wohnung und den Aufenthalt von Personen, Vorstrafen, Gründung und Auflösung von Gesellschaften usw., ferner die Benennung von Sachverständigen, die ausdrücklich aufgezählte Einsichtgewährung und Vorlage von Büchern und Papieren, die Erteilung von Abschriften, die Anfertigung von Statistiken, die Bereitstellung von Hilfsmitteln und Räumen sowie Anzeigepflichten verschiedener Art. Diese Anzeigepflichten der Behörden usw. sind Unterfälle der Beistandspflichten, auch dann, wenn die Steuerbehörden, wie es die Regel ist, erst durch sie veranlaßt werden, sich mit dem betreffenden Tatbestand zu befassen. Sie sind in diesen Fällen nicht Hilfeleistung bei einem bereits in Gang befindlichen Verfahren, sondern Förderung des ständigen Strebens der Steuerbehörden, die Besteuerung durch Aufdeckung aller Steuertatbestände zu ermöglichen.

Die durch Tatbestandsverwirklichung entstehenden Anzeigepflichten der Beistandspflichtigen[220]) sind in der Praxis von hervorragender Bedeutung. Die fraglichen Tatbestände sind entweder durch Gesetz[221]) oder durch Ausführungsbestimmungen[222]) oder durch Anordnung der zuständigen Reichs- oder Landesbehörde im Benehmen mit dem RM. d. F. im Dienstaufsichtswege geregelt[223]).

Schwierigkeiten bei der Inanspruchnahme von Beistandspflichtigen ergeben sich leicht daraus, daß die Erfüllung der Beistandspflichten häufig in einem gewissen Gegensatz zu den eigentlichen Aufgaben der betreffenden Behörde oder Organisation steht. Z. B. können Mitteilungen der Gewerbeaufsichtsbeamten ihr Vertrauensverhältnis zu Firmen und Arbeitern

---

[220]) Vgl. § 11 oben.

[221]) § 27 ErbschStGes.; § 25 GrunderwStGes.; §§ 73, 74 KapVerkStG.; § 192 AO.

[222]) Vgl. Ausführungsbestimmungen zum KörperschStGes. §§ 7, 8.

[223]) Erlaß des preuß. Justizministers, Deutsche SteuerZtg. 1920 S. 181; Allgemeinverfügung des preuß. Justizministers vom 21. April 1923; § 32 und § 42 Strafregisterordnung; ferner ReichsSteuerBl. 1925 S. 195 und S. 201 betr. Konkurse.

gefährden, Mitteilungen von Berufsorganisationen die einzelnen Mitglieder der Steuerunehrlichkeit überführen. Sicher ist es richtig, wenn Garrels, Mitteilungen der Steuerstelle 1926 S. 209, behauptet, daß die Störung des Vertrauensverhältnisses zwischen Mitgliedern und Vertretungen gegenüber den finanziellen Lebensnotwendigkeiten des Reiches zurückgestellt werden müsse. Nicht immer aber handelt es sich um Lebensnotwendigkeiten, sondern häufig auch um Fragen der Bequemlichkeit und Fragen von untergeordneter Bedeutung, in denen eine Interessenabwägung am Platze ist. Es ist erfreulich, daß der RFH. es verstanden hat, dem teilweise etwas allzu fiskalischen Vorgehen der unteren Steuerbehörden Zügel anzulegen. Menschlich ist es nämlich nur begreiflich, daß die Finanzbehörden gegenüber anderen Behörden und Verbänden bis an die Grenze des gesetzlich Zulässigen gehen und daß diese sich wehren[224]). Anderseits aber soll das Vertrauen des Publikums in andere Behörden und öffentliche Vertrauenspersonen auch im Interesse der Steuerbehörden möglichst wenig gefährdet werden. In einem Falle, in dem ein Arbeitgeberverband seine Beistandspflicht bestritt, führte der RFH.[225]) aus: „Die Verbände sollen die Interessen ihrer Mitglieder vertreten, aber zugleich Hand in Hand mit den Behörden gehen, wenn es sich darum handelt, die Erfüllung der Verpflichtungen ihrer Mitglieder diesen gegenüber zu erleichtern und zu gewährleisten. Die Steuerbehörden sollen die Rücksicht auf die Interessen der Steuerpflichtigen nicht außer Acht lassen. Diese Rücksicht darf aber nicht so weit gehen, daß sie den Steuerinteressen widerstreitet, Steuerumgehungen fördert und den Steuerbehörden die benötigte Hilfe auch im Rahmen der Sachdienlichkeit versagt." Maßgebend für die Interessenabwägung, die hier ganz klar als einziges Mittel der Rechtsfindung hingestellt wird, ist § 6 AO. Daher prüft der RFH. in allen Fällen, ob eine Verletzung von Recht und Billigkeit vorliegt[226]). Er verneint sie z. B. mit Recht, wenn die Inanspruchnahme der Beistandspflichtigen geeignet ist, lästige Einzelfragen an die Verbandsmitglieder zu ersparen oder wenn sie nicht nur eine Vereinfachung ist, sondern auch sachlich einwandfreiere Ergebnisse erzielt[227]). Ebenso liegt die Erfüllung der Beistandspflicht im Interesse der Mitglieder, wenn ihnen eine Anzeigepflicht durch den Verband abgenommen und sie mit Strafe wegen Versäumung der eigenen Anmeldung verschont werden[228]), oder Berufsvertretungen angehört werden, bevor über Stundungsgesuche entschieden wird[229]).

Bevor auf einzelne Beistandspflichten näher eingegangen wird, ist es erforderlich, sich darüber klar zu werden, inwieweit Hilfs- und Beistandspflichten sich decken und inwieweit sie voneinander abweichen. Geradezu klassische Beispiele für das hier zu behandelnde Problem bieten die beiden Urteile des V. Senats des RFH. vom 8. November 1926[230]) und vom

---

[224]) Conrad, Psychologie und Besteuerung S. 111.
[225]) RFH. 15 S. 306.
[226]) RFH. St. u. W. IV Nr. 173; RFH. 12 S. 204; RFH. 20 S. 239.
[227]) RFH. St. u. W. IV Nr. 173, Erl. d. RM. d. F. vom 30. Juni 1920 (ReichsSteuerBl. 1920 S. 394).
[228]) RFH. 12 S. 205.
[229]) Erl. d. RM. d. F. vom 31. Mai 1920 (ReichsSteuerBl. 1920 S. 331).
[230]) RFH. St. u. W. 1927 S. 104 Nr. 3.

26. September 1927[231]) und die beiden Urteile des VI. Senats vom 17. November 1926[232]) und vom 28. September 1927[233]), die sich mit der Frage nach dem Verhältnis der Beistandspflicht gemäß § 191 AO. zu der Auskunftspflicht nach § 177 AO. befassen. Alle vier sind von Becker, Steuer und Wirtschaft 1927 S. 1151 ff., eingehend besprochen, und eignen sich gerade deshalb so besonders zum Vergleich, weil es sich bei ihnen allen um die Beistandspflicht bzw. Auskunftspflicht von Ärzteverbänden in sachlich und rechtlich sehr ähnlichen Fällen handelt. In keinem der Urteile wird bezweifelt, daß die Auskunftspflicht gemäß § 177 AO. nur in einem gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen eingeleiteten Verfahren besteht und an die Voraussetzungen des § 209 AO. geknüpft ist, während die Beistandspflicht gemäß § 191 AO. ein solches Verfahren nicht voraussetzt. Unstreitig ist auch, daß Beistand außerhalb eines bestimmten Verfahrens ohne Beachtung von § 209 AO. verlangt werden kann. Fraglich ist lediglich, ob die Beistandspflicht gemäß § 191 AO. auch in einem gegen einen beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Verfahren zu erfüllen ist und wenn ja, ob dann die Voraussetzungen des § 209 vorliegen müssen. Von praktischer Bedeutung ist die Frage, worauf Becker aaO. S. 1152 hinweist, für das Steuerstrafverfahren. Wenn Beistandspflichten in einem bestimmten Steuerverfahren ohne die gemäß § 209 AO. erforderliche Inanspruchnahme des Beteiligten erfüllt werden müssen, gibt es für diesen keine tätige Reue gemäß § 374 AO. mehr, da ihm die Gefahr unmittelbarer Entdeckung droht.

Der V. Senat stellt sich in den Urteilen Nr. 3 und Nr. 424 auf den Standpunkt, „daß die Beistandspflicht des § 191 auch im Steuerermittlungsverfahren gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen in Anspruch genommen werden kann[234]), und durch § 209 AO. nicht eingeschränkt wird[235])".

Umgekehrt erklärt der VI. Senat in Nr. 4 und Nr. 425 „daß es sich bei der Einholung einer Auskunft in einem gegen einen bestimmten Steuerpflichtigen anhängigen Ermittlungsverfahren nicht um die in § 191 den Berufsverbänden auferlegte Beistandspflicht handele, sondern um einen ausgesprochenen Fall nach § 209 Abs. 1, § 177 AO.[236]) und daß daher § 209 zu beachten sei, obwohl das Finanzamt sich ausdrücklich auf § 191 AO. berufen hat".

Becker hat gegen beide Urteile Bedenken. Er schreibt: „Auch ist mir nicht unzweifelhaft, ob das Urteil des V. Senates rechtlich ganz einwandfrei ist, ob man freilich so weit gehen darf wie die VI. Senat und trotz Berufung des Finanzamtes auf § 191 AO. den § 191 AO. für unanwendbar erklären kann, weil es sich sachlich um eine Auskunftserteilung nach § 177 AO. handele, dürfte zweifelhaft sein. Aber wenn man auch den Fall des § 191 AO. für gegeben ansieht, so bleibt es doch dabei, daß es sich sachlich um die Ermittlung von Steueransprüchen gegen bestimmte einzelne Per-

[231]) RFH. St. u. W. 1927 S. 571 Nr. 424.
[232]) RFH. St. u. W. 1927 S. 105 Nr. 4.
[233]) RFH. St. u. W. 1927 S. 572 Nr. 425.
[234]) Nr. 424 S. 571.
[235]) Nr. 3 S. 104.
[236]) Nr. 425 S. 572.

sonen im Sinne des § 209 AO. handelt, und daß das Finanzamt nur Auskünfte von dem Verbande verlangt, so daß die Voraussetzung des § 209 AO. gegeben sein dürfte. Rechtlich kommt eine Verletzung des § 6 AO. in Frage". Becker lehnt also die Inanspruchnahme von Beistandspflichten in einem gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Ermittlungsverfahren nicht ab, bindet sie aber für diesen Sonderfall an die Voraussetzungen des § 209 AO.

Damit hat jede der theoretisch möglichen drei Ansichten ihren Vertreter gefunden, die sich in folgender Reihenfolge gruppieren lassen:

1. In einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren kann auf Grund § 191 AO. Auskunft nicht verlangt werden, es handelt sich dann stets um Fälle der Auskunftspflicht gemäß § 177 AO. So der VI. Senat.
2. Auch in einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren kann auf Grund § 191 AO. Auskunft verlangt werden, jedoch müssen dieselben Voraussetzungen beachtet werden wie bei der Auskunftspflicht gemäß § 177 AO. (§ 209 Abs. 1 AO.). So im Endergebnis Becker.
3. Auch in einem bestimmten Steuerermittlungsverfahren kann auf Grund § 191 AO. Auskunft verlangt werden. Die Voraussetzungen der Auskunftspflicht brauchen dabei nicht gegeben zu sein. So der V. Senat.

Die erste vom VI. Senat vertretene Auffassung wird mit Becker und dem V. Senat abzulehnen sein. Die Durchführung der Besteuerung, der die Beistandspflichten dienen sollen, umfaßt auch das einzelne Ermittlungsverfahren, die verwaltungsmäßige Abwicklung des einzelnen Steuerfalles. Die zweite und dritte Ansicht stimmen darin überein, daß sie Beistandspflichten auch in einem bestimmten Ermittlungsverfahren für gegeben erachten und weichen voneinander ab nur in den Voraussetzungen. Während dabei Becker praktisch wieder auf die von ihm abgelehnte Ansicht des VI. Senates hinauskommt, betont nur der V. Senat die besondere Rechtsnatur der Beistandspflicht. Seiner Ansicht wird aus folgenden Gründen beizupflichten sein. Das Wort „Auskunft" in § 209 AO. ist als technischer Ausdruck für die Pflichten des § 177 AO. gebraucht und steht daher in Gegensatz zu den in § 191 AO. geregelten Beistandspflichten. Mögen diese Beistandspflichten sich auch im Einzelfalle mit den Auskunftspflichten decken, Auskünfte im technischen, nämlich im Sinne des § 177 AO. sind es darum doch nicht. Überzeugend aber ist wohl ein Gesichtspunkt, der von Becker nicht berücksichtigt, vielmehr fast ins Gegenteil verkehrt wird, wenn er darauf hinweist, daß eine Beistandsleistung unter Nichtbeachtung von § 209 AO. zu einem in strafrechtlicher Hinsicht unbilligen Ergebnis führen würde. Übersehen wird dabei, daß z. B. Beamte sich bei Erfüllung ihrer Beistandspflichten niemals auf § 178 AO. berufen können, mögen sie auch einen nahen Angehörigen der Gefahr der Strafverfolgung aussetzen [237]), oder will Becker auch diese Ein-

[237]) Daß er nicht beistandspflichtig ist, wenn er sich selbst eine Strafverfolgung zuziehen würde, ergibt sich aus dem auch ohne besondere Bestimmung als Gewohnheitsrecht geltenden Satze nemo tenetur se accusare.

schränkung in § 191 AO. hineinlegen? § 178 selbst spricht ausdrücklich nur von „den Fällen des § 177". Gibt es also keine Beistandsverweigerung wegen Gefährdung naher Angehöriger, so muß per argumentum a maiori ad minus geschlossen werden, daß eine sich auf die steuerstrafrechtlichen Folgen stützende Auslegung der Beziehungen von § 191 AO. zu § 209 AO. unzulässig ist. Man kommt daher zu dem Ergebnis: „daß die Beistandspflichten des § 191 die Auskunftspflichten des § 177 AO. umfassen, jedoch noch darüber hinausgehen, und daß sie sowohl in einem bestimmten Steuerverfahren, als auch ohne Rücksicht darauf zu erfüllen jedoch niemals an die Voraussetzungen des § 209 AO. gebunden sind [238]). Zuzugeben ist Becker allerdings, daß die Steuerbehörden bei Inanspruchnahme von Beistandspflichtigen die Schranken des § 6 AO. zu beachten haben [239]). Eine Verletzung von § 6 liegt z. B. vor, wenn ein Finanzamt sich an einen Ärzteverband wendet, obwohl der beteiligte Steuerpflichtige bereitwilligst Auskunft erteilt hatte und auch zu weiteren Angaben bereit war [240]). Die Steuerbehörden können sich nämlich unter Hinweis auf § 191 AO. an den beteiligten Steuerpflichtigen wenden, oder die Beistandspflichtigen auffordern, ihre Mitglieder zu richtigen Angaben zu veranlassen. „Es zeigt sich auch darin die Tragweite und der Ernst der Beistandspflicht, aber es fehlt das Gehässige, der Eindruck des Zwangs zur Denunziation [241]).

Was im vorstehenden über das Verhältnis von Beistand und Auskunftspflichten gesagt wurde, muß sinngemäß für das Verhältnis der Beistandspflicht zu den Hilfspflichten überhaupt gelten. Die Beistandspflichten, jede zur Durchführung der Besteuerung dienliche Hilfe umfassend, enthalten als Mindestmaß die jedem Dritten obliegende Hilfspflicht und erstrecken sich in den meisten Fällen sogar noch darüber hinaus.

Hieraus ergibt sich ohne weiteres die Antwort auf die Frage, ob eine Anordnung der Steuerbehörden, durch die unter Bezugnahme auf § 177 AO. eine Auskunft verlangt wird, die in Wahrheit auf Grund § 177 AO. nicht zu erteilen ist, unter dem Gesichtspunkt des § 191 AO. aufrecht zu erhalten ist, weil eine Beistandspflicht desselben Inhalts und Umfanges besteht. Der RFH. hat die Frage mit Recht bejaht und ausgeführt, daß es auf die Art der Begründung eines Verwaltungsbefehls nicht ankomme, wenn er nur sachlich gerechtfertigt sei [242]). Er hat die bei Verfügungen im Polizeirecht sogen. Konversion auf das Steuerrecht übertragen, weil dadurch nicht eine Anordnung durch eine ihrem Wesen nach fremde andere ersetzt würde, sondern nur die unzutreffende Bezeichnung der Maßnahme berichtigt [243]). Allerdings hat er diese Ansicht in den beiden Entscheidungen immer noch damit begründet, daß es sich um ein als solches erkennbares Vergreifen im Ausdruck handele. Eine derartige Beschränkung wird nicht erforderlich sein. Es wäre ein durch

[238]) RFH. St. u. W. 1927 S. 571 Nr. 424.
[239]) Becker aaO. S. 1154. Vgl. Anm. 225—227.
[240]) St. u. W. 1927 Nr. 425 S. 572.
[241]) Becker aaO. S. 1154.
[242]) RFH. 10 S. 209.
[243]) RFH. 12 S. 205.

nichts gerechtfertigter Formalismus, wenn man einem Beistandspflichtigen das Recht zusprechen wollte, sich gegen eine Inanspruchnahme zur Erfüllung einer Hilfspflicht zu wehren, während er genau derselben Anordnung nachkommen müßte, wenn sie unter Bezugnahme auf seine Beistandspflicht wiederholt würde, zumal die Rechtsmittel gegen die Anordnung in beiden Fällen dieselben sind[245]).

Einen Unterfall der Beistandspflicht, die Anzeige von Steuerzuwiderhandlungen, der sich schon aus § 191 AO. ableiten läßt[244]), hat die AO. in § 192 besonders geregelt. Sämtliche Behörden und Beamten haben Steuerzuwiderhandlungen, die sie dienstlich erfahren, den Finanzämtern mitzuteilen. Unberührt bleibt lediglich das Post-, Telegraphen- und Fernsprechgeheimnis. Nicht alle gemäß § 191 AO. Beistandspflichtigen haben diese Anzeigepflicht zu erfüllen, sondern nur Behörden und Beamte[246]). Banken, die Behördeneigenschaft besitzen, fallen nur insoweit unter § 192 AO., als ihre Kenntnisse auf ihrer öffentlichrechtlichen Tätigkeit beruhen, was sie dagegen im normalen Bankverkehr erfahren, brauchen sie nicht mitzuteilen[247]). Die Mitteilung der Steuerzuwiderhandlung hat an die Finanzämter zu erfolgen, denen ja nach der Regelung der RAO. der erste Angriff in Steuerstrafsachen gebührt. Ob aus der Stellung der Vorschrift im Abschnitt „Ermittlungs- und Feststellungsverfahren" der Schluß zu ziehen ist, daß die Pflicht zur Anzeige nicht davon abhängt, daß eine Strafverfolgung noch möglich ist[248]), kann bezweifelt werden; RGStr. 57 S. 132 scheint es anzunehmen.

Ergänzt wird § 192 AO. durch § 18 WechselStG. Danach haben Reichs-, Staats- und Gemeindebehörden und Beamte, wenn ihnen richterliche oder polizeiliche Aufgaben anvertraut sind, sowie Notare, Postbeamte und andere Beamte, die Wechselproteste aufnehmen, die Besteuerung der bei ihnen vorkommenden Wechsel, Schecks und Anweisungen von Amts wegen zu prüfen. Zum Beweis dafür, daß sie dieser Prüfungspflicht genügt haben, ist in die zurückzubehaltende Protestabschrift ein Vermerk über die erfolgte oder nicht erfolgte Steuerentrichtung aufzunehmen.

Gemäß § 80 EinkStG. haben die Träger der Versicherung nach der Reichsversicherungsordnung und dem Angestellten-Versicherungsgesetz den Steuerbehörden jede zur Durchführung des Steuerabzugs vom Arbeitslohn und der den Finanzämtern obliegenden Prüfung und Aufsicht dienliche Hilfe zu leisten. Daß diese Bestimmung nichts anderes als eine Anwendung des § 191 AO. auf den Fall des Steuerabzugs vom Arbeitslohn ist, erhellt schon daraus, daß nur die Träger der Versicherung genannt werden, daß aber auf die Versicherungsämter usw. § 191 AO. ohne weiteres anzuwenden ist. Die den Trägern der Versicherung in § 142 RVO. und § 346 AngVersG. auferlegte Schweigepflicht ist ausdrücklich außer Kraft gesetzt. Für die

---

[245]) Vgl. bezüglich pol. Verfügungen Hatschek, Lehrbuch des deutschen und preußischen Verwaltungsrechts S. 134.

[244]) Becker § 192 Anm. 1 S. 445; a. A. RFH. 13 S. 155.

[246]) RFH. 13 S. 155. Auch Notare fallen unter § 192 AO.

[247]) Mrozek zu § 192; Becker § 192 Anm. 2 S. 445; Garrels, Mitt. der Steuerstelle 1926 S. 209.

[248]) Becker § 192 Anm. 1 S. 445.

Versicherungsämter muß dasselbe gelten, da die Erfüllung der durch § 191 AO. angeordneten Beistandspflicht keine „unbefugte" Verletzung des Versicherungsgeheimnisses ist. Die näheren Einzelheiten ergeben sich aus den vom RMdF. gemäß § 82 EinkStG. erlassenen Durchführungsbestimmungen, die auch sonst noch zahlreiche Vorschriften über Beistandspflichten enthalten. Vergleiche z. B. die §§ 17, 23, 26 der Durchführungsbestimmungen über den Steuerabzug vom Arbeitslohn, über die Ausstellung von Steuerkarten.

§ 11 KraftfahrzStG. sieht in Abs. 2 vor, daß die Zulassungsbehörde der Steuerstelle Auskunft zu erteilen hat, ob ein Kraftfahrzeug, für das ein Kennzeichen zugeteilt war, abgemeldet oder ein Probefahrtkennzeichen zurückgegeben worden ist, notfalls hat die Zulassungsbehörde auf Antrag der Steuerstelle die Ablieferung oder Einziehung der Zulassungsbescheinigung und die Vernichtung des Dienststempels auf dem Kennzeichen zu bewirken.

Die meisten Vorschriften der Einzelsteuergesetze, die sich mit Beistandspflichten befassen, regeln Anzeigepflichten. So haben gemäß § 27 Abs. 1 ErbschaftsStG. die Standesämter, die Gerichte und Notare dem Finanzamt gewisse auf einen bestimmten, bereits vorliegenden Erbfall sich beziehende Tatsachen von Amts wegen mitzuteilen, z. B. Sterbefälle, Erteilung von Erbscheinen, Nachlaßpflegschaften, Erbauseinandersetzungen. Gemäß Abs. 2 haben Gerichte, Notare und andere zur Beurkundung von Grundstücksverträgen zuständige Beamte beglaubigte Abschriften der von ihnen eröffneten Verfügungen von Todes wegen sowie der von ihnen beurkundeten Schenkungen und Zweckzuwendungen mitzuteilen, auch wenn es sich um versteckte, z. B. in die Form lästiger Verträge gekleidete Schenkungen handelt.

Den Steuerstellen haben gemäß § 25 GrunderwerbStG. nach näherer Bestimmung des Reichsrates Mitteilung zu machen, die Grundbuchämter, die Gerichte und Behörden, die Behörden und Beamten des Reichs, des Landes und der Gemeinden sowie die Notare von bestimmten Vorgängen, die eine Steuerschuld nach diesem Gesetz begründen oder doch möglicherweise begründen können. Anzuzeigen sind z. B. Eintragungen ins Grundbuch über den Eigentumsübergang, steuerlich bedeutsame Eintragungen ins Handels- oder Genossenschaftsregister und die Beurkundung von Rechtsvorgängen, die den Eigentumsübergang an inländischen Grundstücken zum Gegenstand haben. Zur Sicherung der Steuer im Falle des Eigentumsübergangs an Grundstücken ist in § 24 GrunderwStG. weiter bestimmt, daß die Eintragung ins Grundbuch erst stattfinden darf, wenn dem Grundbuchamt eine Bescheinigung der Steuerstelle über Stundung, Zahlung der Steuer in ihrer voraussichtlichen Höhe oder Steuerfreiheit des Eigentumsübergangs beigebracht wird.

Teilweise Anwendungsfälle, teilweise über § 191 AO. hinausgehende Bestimmungen enthält das KapitalverkehrStG. Die Behörden, Beamten und Notare, die einen unter das KapVerkStG. fallenden Rechtsvorgang beurkundet haben, sind verpflichtet, dem zuständigen Finanzamt innerhalb einer Woche eine beglaubigte Abschrift der Urkunde zu übersenden. Dasselbe gilt, wenn sie nur den Entwurf einer derartigen Urkunde angefertigt

und bei der Vollziehung durch die Beteiligten mitgewirkt haben, § 73 Abs. 1 und 3 KapVerkStG. Die Registerbehörden haben dem Finanzamt ebenfalls von allen das KapVerkStG. betreffenden Eintragungen Mitteilung zu machen, § 74 Abs. 1 KapVerkStG. Die Behörden, Beamten und Notare, die die Errichtung einer Kapitalgesellschaft, die Erhöhung ihres Kapitals oder Beschlüsse über die Einforderung von Zahlungen und Leistungen im Sinne des § 6 des Gesetzes beurkundet haben, sind verpflichtet, dem Finanzamt binnen einer Woche eine beglaubigte Abschrift der Urkunde zu übersenden, § 75 Abs. 1 KapVerkStG. Die Aushändigung der Urkunden oder einer Ausfertigung oder Abschrift derselben und die Eintragung in die Register darf erst erfolgen, wenn der Nachweis erbracht ist, daß die Steuer entrichtet ist; ohne diesen Nachweis nur mit Genehmigung des zuständigen Finanzamtes oder nachdem dieses den Eingang der Anzeige bestätigt hat, §§ 73 Abs. 2, 74 Abs. 2, 75 Abs. 2 KapVerkStG. Der RMdF. kann Ausnahmen von allen diesen Vorschriften zulassen. Die näheren Einzelheiten enthalten die Durchführungsbestimmungen zum KapVerkStG. vom 19. September 1927, in Kraft seit 1. Januar 1928, in den §§ 4, 12, 13, 16, 23, 93.

Besondere Beistandspflichten enthalten die Vorschriften der §§ 308 und 22 AO., während eine Reihe ähnlicher Bestimmungen sich aus der dem Finanzamt regelmäßig übertragenen Aufgabe ergibt, die ersten Ermittlungen im Steuerstrafverfahren vorzunehmen (vgl. z. B. die §§ 389, 392, 396, 401 AO.). Von einer Behandlung dieser letzteren Vorschriften kann hier abgesehen werden, da es sich dabei nicht um eigentlich steuerliche Aufgaben handelt. Gemäß § 22 AO. haben die Gemeinde, Ortspolizei und sonstigen Ortsbehörden den Finanzämtern auch neben der in § 191 AO. vorgesehenen Beistandspflicht Hilfe zu leisten, soweit dies wegen ihrer Kenntnis der örtlichen Verhältnisse oder zur Ersparung von Kosten und Zeit zweckmäßig ist. Damit wird bestimmt, daß die in § 22 aufgezählten Behörden von den Finanzämtern auch zu Tätigkeiten herangezogen werden können, die an sich von den Finanzämtern ebensogut erfüllt werden können. Z. B. wird die Ermittlung eines sich verborgen haltenden Steuerpflichtigen, auch wenn dazu die Vernehmung Dritter erforderlich ist, am besten durch die Polizei erfolgen können, da ihr die Meldelisten und etwaige Mitteilungen ihrer Beamten sofort zugänglich sind und nicht erst Rückfragen erforderlich werden. Eine Verpflichtung eines Dritten, der Polizei gegenüber Finanzpflichten zu erfüllen, wird man nicht annehmen dürfen, da die Polizeibehörden in diesen Fällen nicht zu Hilfsstellen des Finanzamtes werden, sondern nur gelegentliche, vorübergehende Hilfe im Einzelfalle leisten. Allerdings wird der Dritte für den Mehraufwand an Zeit und Kosten, der durch seine eventuelle Vernehmung durch das Finanzamt entsteht, keinesfalls Entschädigung erhalten können. Die Ortspolizeibehörden dürfen durch diese Tätigkeit im Interesse der Finanzämter nicht zum Nachteil ihrer eigentlichen Aufgaben belastet werden[249]).

Der RMdF. kann aber auch gemäß § 22 Abs. 2 AO. Gemeinden und Gemeindeverbände mit der Wahrnehmung von Geschäften der Finanzämter gegen eine von ihm festzusetzende angemessene Entschädigung be-

[249]) Vgl. Verfügung des RMdF. vom 12. Februar 1920 RFinBl. S. 199.

trauen[250]). Bei dieser Übertragung von Aufgaben auf die Gemeinden handelt es sich, wie die Beispiele Verwaltung bestimmter Steuern oder Erhebung und Einziehung von Steuern zeigen, um eine länger dauernde oder umfangreichere Tätigkeit als bei der Hilfeleistung des Abs. 1. Im Falle des Abs. 2 werden die Gemeinden oder Gemeindebehörden zu Finanzämtern oder doch zu Hilfsstellen der Finanzämter, so daß sie auch Dritten gegenüber deren Befugnisse haben und auch selbst wieder die Beistandspflicht anderer Behörden und Beamten in Anspruch nehmen können. Dem entspricht, daß die Gemeinden und Gemeindeverbände bzw. ihre Beamten in diesen Fällen das Finanzgeheimnis gemäß § 10 AO. zu bewahren haben, während die Polizeibehörden des Abs. 1, weil es sich lediglich um eine Ausdehnung der Beistandspflicht gemäß § 191 AO. handelt, eine über ihre gewöhnliche Pflicht zur Amtsverschwiegenheit hinausgehende Schweigepflicht nicht haben.

§ 308 Abs. 3 AO. ist ebenfalls ein über § 191 AO. hinausgehender Fall der Beistandspflicht. Wie der RFH. in einem Gutachten Bd. 22 S. 266 ausführt, gilt § 191 AO. trotz seiner Stellung im Abschnitt „Ermittlung und Festsetzung der Steuer" auch für das Vollstreckungsverfahren, da er schlechthin von Beistand zur Durchführung der Besteuerung spricht. Die Polizei kann daher auch im Vollstreckungsverfahren zur Hilfeleistung gemäß § 191 AO. herangezogen werden. Die Anwendung dieses Paragraphen setzt aber voraus, daß das Finanzamt die nach Landesgesetz zuständige Polizeibehörde um Abordnung eines Beamten zum Schutze des Vollziehungsbeamten ersucht. § 308 Abs. 3 AO. behandelt einen anderen Fall. Voraussetzung dafür ist, daß der Vollziehungsbeamte Widerstand findet. Das liegt vor, nicht nur wenn es bereits zu Tätlichkeiten kam, sondern schon dann, wenn sie ernstlich angedroht werden oder der Beamte von früheren Fällen her das Verhalten des Vollstreckungsschuldners kennt. Sind diese Umstände gegeben, dann kann auch der Vollziehungsbeamte die Unterstützung der Polizei nachsuchen, und zwar braucht er sich nicht an die zuständige Polizeibehörde zu wenden, sondern kann gleich den nächsten Beamten zu Hilfe holen. Die Polizei ist in keinem Falle zu sachlicher Nachprüfung berechtigt, sondern hat dem selbstverständlich nach pflichtmäßigem Ermessen des Finanzamtes oder des Vollstreckungsbeamten ergangenen Ersuchen ohne weiteres Folge zu leisten. Sie kann die Hilfeleistung jedoch versagen, wenn eigene dringende Aufgaben sie in Anspruch nehmen.

Die in § 61 FinAusglG. vorgesehene Auskunfts- und Einsichtsgewährungspflicht der Landes- und Gemeindebehörden gegenüber dem RMdF. ist durch die VO. über Finanzstatistik vom 27. Juni 1928 RGBl. I S. 205 ff. eingehend geregelt worden. Danach haben die Landesregierungen dem RMdF. mitzuteilen:

I. jährliche Aufstellungen über die gesamten Einnahmen und Ausgaben der Länder, der Gemeinden und Gemeindeverbände, die dem endgültigen Ergebnis möglichst nahekommen sollen;

---

[250]) Vgl. Grundsätze über die Entschädigung der Gemeinden und Gemeindeverbände gemäß § 22 Abs. 2 AO. vom 20. Februar 1928, ReichsSteuerBl. 1928 Nr. 5 S. 55 mit Rückwirkung bis zum 1. Oktober 1926.

II. laufende Übersichten über die Steuereinnahmen der Länder und Gemeinden, und zwar monatliche Übersichten der Länder und monatliche bis jährliche je nach Größe der Gemeinden;
III. a) jährliche Übersichten über den Schuldenstand der Länder und Gemeinden;
b) laufende Übersichten über Veränderungen dieses Schuldenstandes, und zwar monatliche der Länder und monatliche bis jährliche je nach Größe der Gemeinden;
IV. die Haushaltspläne der Länder und Gemeinden notfalls mit erläuternden Übersichten.

Die Gemeinden und Gemeindeverbände, denen die Gutsbezirke gleichgestellt sind, haben ihre Aufstellungen und Übersichten den Regierungen ihrer Länder in zweifacher Ausfertigung zu übersenden. Die Länder haben diese zu prüfen und eine an das Statistische Reichsamt und eine an den RMdF. weiterzuleiten. Für diese Tätigkeit erhalten die Länder einen Kostenbeitrag von 600 000 RM., der zu $^1/_2$ nach der Bevölkerungszahl, zu $^1/_2$ nach der Zahl der Gemeinden unter sie verteilt wird.

C. Gemeinsame Vorschriften.

§ 16. Die Erfüllung bzw. das Erlöschen der Finanzpflicht.

In welcher Weise die Unterstützungs- und Beistandspflichten zum Erlöschen gebracht werden können, ist gesetzlich nicht bestimmt. Auch im Schrifttum hat man kaum dazu Stellung genommen. Ist z. B. die Auskunftspflicht eines Dritten dadurch endgültig und für immer erloschen, daß er die von ihm verlangten Ausgaben vollständig und erschöpfend gemacht hat, wenn auch nachträglich das Schreiben, das diese Auskunft enthält, verloren geht oder verlegt wird? Der Fall, daß jemand erst im Ermittlungsverfahren und nachher in demselben Verfahren von der Rechtsmittelbehörde in Anspruch genommen wird, scheidet hierbei aus, da er gesetzlich in bejahendem Sinne geregelt ist. Genau wie bei der Erfüllung der Steuergeldzahlungspflicht ist bei den Finanzpflichten zu entscheiden zwischen den Gründen des Erlöschens und dem Verfahren, in dem diese Erfüllung erfolgt. Hierauf wird unten noch zurückzukommen sein; hier handelt es sich darum, aus welchen Gründen Finanzpflichten als erfüllt bzw. als erloschen angesehen werden müssen. Während Becker[251]) sich für die Auskunftspflicht eines beteiligten Steuerpflichtigen auf den Standpunkt stellt, daß diese Pflicht im selben Verfahren nur einmal zu erfüllen sei, bezeichnet Hensel[252]) die Auskunftspflichten Dritter als Dauerpflichten, woraus man wohl schließen kann, daß er eine wiederholte Einforderung derselben Auskunft für zulässig hält. Becker verweist darauf, daß das Finanzamt die Möglichkeit der Schätzung habe. Diese Begründung ist beachtlich, wenn der beteiligte Steuerpflichtige erneute Auskunftserteilung verweigert, sie ist wenig stichhaltig, wenn sich ein Dritter auf das Erlöschen seiner Verpflichtung durch einmalige Erfüllung beruft. Für den Straf- und Zivil-

[251]) Becker § 168 Anm. 10 S. 405.
[252]) Hensel II S. 124 mit Bezug auf die Pflichten beteiligter Steuerpflichtiger.

prozeß geht die herrschende Lehre dahin, daß ein Zeuge sein Zeugnis in derselben Sache so oft abzulegen hat, wie es von ihm gefordert wird[253]). Daher werden die unselbständigen Finanzpflichten Dritter erst mit der Beendigung des Verfahrens gegen den beteiligten Steuerpflichtigen erlöschen und im Falle eines Neuveranlagungsverfahrens wieder aufleben[254]). Keinesfalls wird Erfüllung dieser Finanzpflichten verlangt werden können, wenn der Anspruch, um den es sich handelt, offensichtlich verjährt ist, da das gegen § 6 AO. verstoßen würde.

Die selbständigen Finanzpflichten dagegen werden auf Verlangen der Steuerbehörden, soweit hierin keine Verletzung von § 6 AO. liegt, immer wieder zu erfüllen sein.

§ 17. Die Kosten der Finanzpflichten Dritter.

a) Kostenersatz bei Hilfspflichten.

Auskunftspflichtigen und Sachverständigen, die auf Grund der §§ 177, 188 AO. und der diese Paragraphen in bezug nehmenden Bestimmungen der AO. oder auf Grund der §§ 61 EinkStG. bzw. § 22 KörpStG. in Anspruch genommen werden, kann auf Verlangen eine angemessene Entschädigung für Aufwand und Zeitverlust gewährt werden; alle anderen hilfspflichtigen Dritte haben keinen Anspruch auf Entschädigung oder Gebühren. Im Zivil- und Strafprozeß sowie im Verwaltungsstreitverfahren haben Zeugen und Sachverständige Anspruch auf gesetzliche Gebühren; die Polizei entschädigt ihre Aussagepersonen nie. Die Gewährung der Entschädigung und ihre Höhe hängt von dem Ermessen der Steuerbehörden ab; Beschwerde gegen die gänzliche oder teilweise Versagung hat nur dann Erfolg, wenn ein Mißbrauch des Ermessens vorliegt. Der RMdF. hat Grundsätze aufgestellt, wonach die Entschädigung der Auskunftspersonen und Sachverständigen die Gebühren nach der Gebührenordnung für Zeugen und Sachverständigen nicht übersteigen darf. Eine weitergehende Entschädigung kann lediglich im Rechtsmittelverfahren durch die Finanzgerichte und den RFH. gewährt werden[255]), wenn gegen die Festsetzung ihrer an die Grundsätze des RMdF. gebundenen Geschäftsstelle[256]) Erinnerung eingelegt wird. Bei Einholung schriftlicher Auskunft soll ein mit Marke versehener Briefumschlag versandt werden. Geschah das nicht, so ist dennoch Auskunft zu erteilen[257]). Ebensowenig kann die Auskunft von der Zusicherung von Kostenersatz abhängig gemacht werden[258]). Ein von der Steuerbehörde anerkannter Entschädigungsanspruch verjährt gemäß § 196 BGB. in zwei Jahren.

b) Kostenersatz bei Beistandspflichten.

Die AO. enthält keine Bestimmung darüber, wer die Kosten von Beistandspflichten zu tragen hat; § 22 Abs. 2 AO. betrifft einen anderen Fall.

---

[253]) Loewe-Rosenberg S. 157 und S. 201.
[254]) Bühler S. 367.
[255]) Becker § 183 Anm. 1 S. 433.
[256]) Becker § 297 Anm. 1 S. 674.
[257]) Löffler, N. StRundsch. 1921 S. 153.
[258]) RFH. St. u. W. III Nr. 33.

Hierbei werden die Gemeinden und Gemeindeverbände zu Finanzämtern oder doch zu deren Hilfsstellen; es ist klar, daß das Reich für die dadurch entstehenden Kosten aufzukommen hat[259]). Becker, § 191 Anm. 7 S. 444 ist daher der Ansicht, daß die Beistandspflichten unentgeltlich zu erfüllen sind. Zu ähnlichen Ergebnissen kommt der RFH. in den beiden Gutachten 19 S. 206 und 20 S. 121 bezüglich der Verpflichtungen der deutschen Reichsbahn. Dagegen ist das Kammergericht[260]) der Ansicht, daß die Gerichte zwar keinen Anspruch auf Gebühren und Kosten, wohl aber auf Ersatz von Schreibgeldern und sonstigen baren Auslagen haben. Dieser Ansicht hat sich der RFH. in seinem Gutachten RStBl. 1928 Nr. 23 S. 323, insbesondere S. 324, angeschlossen (betrifft bare Auslagen eines Gerichtsvollziehers).

Schreibgelder oder bare Auslagen sind den Beistandspflichtigen jedoch nicht zu erstatten, wenn diese Auslagen von dem Gesetzgeber vorausgesehen, der Fall gesetzlich geregelt und trotzdem keine Ersatzpflicht angeordnet worden ist, wie z. B. in § 27 ErbschStG.

c) Wem fallen diese Kosten zur Last?

Die durch die Inanspruchnahme von Hilfs- oder Beistandspflichten entstehenden Kosten trägt grundsätzlich die Staatskasse, und zwar im Falle der Amtshilfe die darum ersuchte Behörde. Sind die Kosten jedoch in einem bestimmten gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Verfahren entstanden, so fallen sie diesem zur Last, wenn die Voraussetzungen der §§ 205 Abs. 3, 286, 315 AO. gegeben sind.

§ 18. Die internationalen Bestimmungen über die Finanzpflichten Dritter.

Die internationale Regelung der in Deutschland zu erfüllenden Finanzpflichten Dritter erfolgte z. T. durch völkerrechtliche Vereinbarung, Vertrag mit Deutsch-Österreich vom 14. Februar 1923 (RGBl. II S. 69/94, Durchf.-Erlaß RStBl. 1924 S. 209); Vertrag mit der Tschechoslowakei vom 14. Februar 1923 (RGBl. II S. 69/77, Durchf.-Erlaß RStBl. 1926 S. 239) und Vertrag mit Ungarn vom 29. Juni 1925 (RGBl. II 1925 S. 641/648, Durchf.-Erlaß RStBl. 1926 S. 249), zum Teil durch übereinstimmende Gesetzgebung, VO. über Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuersachen im Verkehre mit der freien Stadt Danzig vom 19. November 1923 (RGBl. II S. 428) nebst Anweisung des RMdF. vom 31. Mai 1924.

Der diese Verträge und Verordnungen — die im übrigen weitgehende Übereinstimmung aufweisen — beherrschende Grundsatz ist der der unbedingten materiellen Gegenseitigkeit. Die Verpflichtung zur Gewährung von Amts- und Rechtshilfe durch alle Organe der Steuerverwaltung besteht in allen Steuersachen und Angelegenheiten der Kapital- und Steuerflucht, sowohl bei der Ermittlung und Festsetzung der Steuern und Sicherheiten als auch im Rechtsmittelverfahren und in der Beitreibung. Diese Hilfe ist auch zu leisten mit Rücksicht auf Steuerfälle, die vor Abschluß der Ver-

[259]) Vgl. RFH. ReichsSteuerBl. 1928 Nr. 23.
[260]) KGJ. 53 S. 278.

träge eingetreten sind. Zölle gelten nicht als Steuern im Sinne aller Verträge (vgl. VO. betr. Danzig § 20).

Die deutsche Steuerbehörde, an die ein Ersuchen um Hilfe gerichtet wird, ist verpflichtet, ihm zu entsprechen und dabei dieselben Zwangsmittel anzuwenden wie bei Erledigung eines entsprechenden Gesuches einer deutschen Steuerbehörde. Die Anwendung eines im Deutschen Reiche zulässigen Zwangsmittels ist jedoch ausgeschlossen, soweit die ersuchende Behörde im Falle eines entsprechenden Ersuchens von deutscher Seite nicht in der Lage wäre, ein gleichartiges Zwangsmittel anzuwenden.

Diese Bestimmung ist ein völkerrechtlicher Blankettsatz, da sie die Entstehung völkerrechtlicher Rechte und Pflichten an die Voraussetzung bindet, daß das Gesetz des zu berechtigenden oder zu verpflichtenden Staates Rechte gewährt oder versagt oder Pflichten auferlegt hat[254a]). Ein derartiges Verfahren hat den Nachteil, daß die Prüfung des Inhaltes fremden Landesrechts erforderlich wird. Dieser Nachteil wird durch den in den Verträgen vorgesehenen Austausch von Aufstellungen über die Befugnisse der Steuerbehörden bei der Einholung von Auskünften von Steuerpflichtigen und Dritten und die dabei zulässigen Zwangsmittel zwar verringert, aber nicht beseitigt.

Gebühren dürfen für die Hilfeleistung nicht erhoben werden, lediglich die an Auskunftspersonen und Sachverständige gezahlten Entschädigungen sind zu ersetzen.

Die Ablehnung eines Rechtshilfeersuchens ist zulässig bei Gefährdung der eigenen Staatssicherheit, Staatshoheit, oder wenn die betr. Handlung gesetzlich verboten ist. Ebenso können von den deutschen Steuerbehörden abgelehnt werden Ersuchen um Einholung von in Deutschland zulässigen Auskünften, Anzeigen oder Gutachten dritter Personen, wenn dieses Auskünfte, Anzeigen oder Gutachten nach den Gesetzen des Staates, dem die ersuchende Behörde angehört, von Dritten nicht verlangt werden können. Dasselbe gilt bei Ersuchen um Mitteilung von Kenntnissen, die die deutsche Steuerbehörde durch die Erfüllung von Finanzpflichten Dritter erlangt hat, und dann, wenn durch die Mitteilung Geschäfts- oder Gewerbegeheimnisse preisgegeben würden.

Von den deutschen Steuerbehörden wird im Verkehr mit der Tschechoslowakei und Ungarn Amts- und Rechtshilfe grundsätzlich nicht gewährt gegen deutsche Staatsangehörige, die in Deutschland ihren Wohnsitz oder dauernden Aufenthalt haben, sondern nur gegen alle anderen Personen — fremde Staatsangehörige oder Apoliden —, die sich im Geltungsbereich der deutschen Gesetze aufhalten.

Im Verkehr mit Deutsch-Österreich wird dagegen grundsätzlich Rechtshilfe gewährt ohne Rücksicht auf die Staatsangehörigkeit der Person, gegen die sich die nachgesuchte Amtshandlung richtet (§ 2 Abs. 1 Durchf.-Erlaß).

Über die Form der Amts- und Rechtshilfeersuchen und die Art ihrer Übermittlung und Erledigung sind zahlreiche Bestimmungen getroffen; z. B. ist Aktenübersendung nur in besonderen Fällen zugelassen. Grundsätzlich richtet sich jedoch die Erledigung nach dem Rechte des ersuchten Staates;

254a) Triepel, Völkerrecht und Landesrecht, Hirschfeld, Leipzig 1899, Seite 233.

z. B. sind in Deutschland die Vorschriften des § 209 AO. zu beachten, das Erfordernis der Genehmigung des LFA. gemäß § 184 AO. kommt dagegen in Wegfall. Auch die Rechtsmittel des Inanspruchgenommenen sind dieselben wie im Falle der Heranziehung in einem deutschen Steuerverfahren. Für die Angehörigen von Deutsch-Österreich, Danzig, Tschechoslowakei und Ungarn ist sogar vertraglich ausdrücklich bestimmt, daß sie vor den deutschen Finanzgerichten und Behörden den gleichen Schutz genießen wie deutsche Staatsangehörige. Und zwar sind diese Personen nicht nur formal, sondern auch materiell ebenso zu behandeln wie deutsche Staatsangehörige. Über die Rechtsmittel gegen eine Heranziehung wird nach deutschem Rechte entschieden [254b]).

Die erwähnten Verträge und die darin vertraglich übernommenen völkerrechtlichen Pflichten kann das Deutsche Reich nur erfüllen, wenn die seinen Gesetzen unterworfenen Personen mit Rücksicht auf diese Verträge den Steuerbehörden gegenüber gewisse Pflichten zu erfüllen haben.

In dieser Arbeit interessieren insbesondere die Pflichten, die dritte, nicht an dem von der ausländischen Steuerbehörde betriebenen Verfahren beteiligte Personen zu erfüllen haben.

Gesetzliche Grundlagen dieser Pflichten sind weder die in dieser Arbeit bisher behandelten Vorschriften der deutschen Steuergesetze, da diese Bestimmungen sich nur mit der Durchführung von deutschen Steuerverfahren befassen, noch die völkerrechtlichen Verträge als solche, da diese nur Rechte und Pflichten der Staaten zum Gegenstand haben und nicht ohne eine besondere hierauf gerichtete Willensaktion des Staates Landesrecht schaffen [254c]).

Gemäß Art. 45 Abs. 3 der Reichsverfassung bedürfen aber völkerrechtliche Verträge, die sich auf Gegenstände der Reichsgesetzgebung beziehen, der Zustimmung des Reichstages; daher sind diese Rechtshilfeverträge nach erfolgter Zustimmung in Form eines Gesetzes im Reichsgesetzblatt veröffentlicht worden [254d]). Durch die Annahme dieser Gesetze wurden gleichzeitig die gesetzlichen Grundlagen geschaffen für die Inanspruchnahme der dem Gesetzesbefehl Unterworfenen, soweit diese Inanspruchnahme nach dem Vertragsinhalt erforderlich ist [254e]). Die materielle Gesetzeskraft dieser innerstaatlichen Gesetze war allerdings bis zum Tage der Ratifikation der Verträge hinausgeschoben [254f]).

Von den deutschen Steuerbehörden können daher auf Ersuchen einer tschechoslowakischen oder ungarischen Steuerbehörde zur Erfüllung von Finanzpflichten Dritter in Anspruch genommen werden alle sich in Deutschland aufhaltenden Personen, die nicht die deutsche Staatsangehörigkeit be-

---

[254b]) Z. B. über die Anwendbarkeit der §§ 178, 180 AO.; vgl. im übrigen §§ 20 u. 21 unten. Über das Bestehen eines auf dem Rechte des ersuchenden Staates beruhenden öffentlich-rechtlichen Leistungsverweigerungsrechtes wird ein Vorentscheid der nach dem Rechte dieses Staates zuständigen Behörde eingeholt.

[254c]) Triepel aaO. S. 116/117; Loewe-Rosenberg S. 1124.

[254d]) Im Gegensatz zu der früher üblichen Praxis, vgl. Triepel aaO. S. 389.

[254e]) Triepel aaO. S. 316 u. 401 ff.

[254f]) Triepel aaO. S. 428/429.

sitzen; auf Ersuchen einer österreichischen Steuerbehörde grundsätzlich sogar alle den deutschen Steuergesetzen unterworfenen Personen.

Und zwar obliegen diesen Personen hierbei dieselben Pflichten, wie in einem von einer deutschen Steuerbehörde betriebenen Verfahren; sie haben allerdings nie weitergehende Pflichten zu erfüllen, als wenn sie im Staate der ersuchenden Behörde sich aufhielten.

Durch den Erlaß der in erster Linie an die deutschen Steuerbehörden gerichteten VO. betr. Rechtsschutz und Rechtshilfe in Steuersachen im Verkehr mit der freien Stadt Danzig und die Publikation im Reichsgesetzblatt wurden gleichzeitig auf Grund der gesetzlichen Ermächtigung in § 7 RAO. die dem Inhalte der VO. entsprechenden Finanzpflichten Dritter geschaffen, die sich im wesentlichen mit den oben erwähnten Pflichten auf Ersuchen österreichischer Behörden decken.

III. Hauptteil.

Die Erzwingung der Finanzpflichten Dritter und die Rechtsmittel gegen die Heranziehung.

§ 19. Die Erzwingung.

Der Umfang und die große rechtliche und tatsächliche Bedeutung der Finanzpflichten Dritter legt die Frage nahe, in welcher Weise der Gesetzgeber erreicht hat, daß diese Pflichten nun auch tatsächlich erfüllt werden[261]). Zu berücksichtigen ist dabei, „daß der Dritte weiß, daß auch er selbst meist zu den beteiligten Steuerpflichtigen gehört und daß dieselbe Hilfe, die er dem Fiskus leistet, auch ihm gegenüber als Pflicht eines anderen vom Fiskus verlangt werden kann". Es gilt daher für ihn nicht nur der Satz von der einen Krähe, die der anderen kein Auge aushackt, sondern es gibt unbestreitbar auch Tatsachen, die ihm die Erfüllung seiner Pflichten nicht leicht machen. Er fühlt sich einerseits als zu dem beteiligten Steuerpflichtigen gehörig, und leistet diesem vielleicht Hilfsstellung, weil er sich in einem Abhängigkeitsverhältnis befindet, selbst finanzielles Interesse hat, aus Gemeinschaftsgefühl, Bequemlichkeit, aus Angst vor wirtschaftlichen Schädigungen oder aber es macht ihm anderseits geradezu Freude, die Steuerbehörden zu unterstützen, weil es sich um berufliche Konkurrenten oder politische Gegner handelt. Kommt eine beistandspflichtige Behörde in Frage, so melden sich der Ressortpatriotismus, die Belange des eigenen Staates oder was alles dabei mitspielen mag. Eine freiwillige richtige Erfüllung der Finanzpflichten, die nicht selten drückender und unangenehmer empfunden werden als die eigentliche Steuerlast[262]), war daher von vornherein nicht zu erwarten, zumal eine Belohnung dafür schon deshalb nicht ins Auge gefaßt werden konnte, weil die Erfüllung der dem Staate geschuldeten Pflichten grundsätzlich keine Belohnung verdient[263]). Es blieb also psychologisch nur die Möglichkeit des Zwanges, und tat-

[261]) Hensel II S. 144; Hauser, Allgem. StRundsch. 1925 S. 958; vgl. insbesondere Conrad, Psychologie und Besteuerung S. 40—43.
[262]) Conrad aaO. S. 26; Becker St. u. W. 1924 S. 1485; Bühler S. 86.
[263]) Conrad aaO. S. 57.

sächlich wurde eine Reihe verschiedener Zwangsmittel geschaffen. Entweder ist für die Nichterfüllung einer Finanzpflicht eine besondere Strafe vorgesehen, oder es kommt die Verhängung einer Ordnungsstrafe gemäß § 377 AO. in Frage, oder es bleibt den Steuerbehörden überlassen, die Pflichten mit Hilfe des Finanzzwanges durchzusetzen. Zuweilen sind mehrere der drei erwähnten Möglichkeiten nebeneinander gegeben. Dazu kommen unter Umständen noch die Strafbarkeit wegen Begehung eines Steuerdeliktes und besondere Haftungspflichten bei Nichterfüllung, wie z. B. in den §§ 165,3 AO. und 97 Abs. 1 AO.[264]). Die Nichterfüllung von Beistandspflichten durch Behörden und Beamte kann im Wege der Dienstaufsichtsbeschwerde gerügt werden. Wie Kipp[265]) mit Recht ausführt, ist die Verletzung einer amtlichen Mitteilungspflicht nicht etwas Gleichartiges, wie die Verletzung der Anzeigepflicht eines Privaten; sie ist die Verletzung einer Dienstpflicht, die im Disziplinarwege verfolgt werden kann.

Als Beispiele besonderer gesetzlicher Strafdrohungen für die Nichterfüllung oder nicht ordnungsmäßige Erfüllung von Finanzpflichten Dritter seien die §§ 371—373 AO. genannt. Es handelt sich dabei eigentlich um „mit einer Ordnungsstrafe zu bestrafende Zuwiderhandlungen", die nur mit einer verschärften Strafe ausgezeichnet sind, was allerdings zu der beliebten Bezeichnung nicht stimmt[266]).

Gemäß § 371 Abs. 1 AO. wird mit Geldstrafe bestraft, wer dem Verbote des § 165 Abs. 1 AO. zuwider unbefugt Konten, Schließfächer usw. auf falschen Namen führt oder sich geben läßt. Da über die Schuldform des Täters nichts gesagt ist, wird nach allgemeinen strafrechtlichen Grundsätzen nur vorsätzliche Zuwiderhandlung strafbar sein[267]). Wird die Absicht der Steuerhinterziehung festgestellt, so kann neben der Geldstrafe ganz oder teilweise auf Einziehung der Vermögensgegenstände erkannt werden, auf die sich die Steuerzuwiderhandlung bezieht. Wer sich bei Errichtung eines Kontos usw. über den Namen des Verfügungsberechtigten nicht vergewissert, oder ein Gutachten, Wertsachen usw. ohne Anzeige an das Finanzamt herausgibt oder Verfügungen darüber zuläßt, wird gemäß § 165 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit § 372 AO. ebenfalls mit Geldstrafe bestraft. In diesen Fällen macht nicht nur vorsätzlicher, sondern auch fahrlässiger Verstoß strafbar[268]). In gleicher Weise ist strafbar, wer die ihm gemäß § 187 AO. obliegende Nachweisungspflicht zur Ermittlung von Steuerkurswerten oder die Anzeigepflicht der Treuhänder usw. nach § 190 AO. nicht erfüllt[269]).

Wird die in § 97 AO. den Testamentsvollstreckern usw. zur Pflicht gemachte Anzeige vorsätzlich unterlassen, so werden die Verpflichteten mit einer Geldstrafe bis zu 100 000 RM. bestraft, § 373 AO. Die Haftung für die vorenthaltenen Beträge bleibt daneben bestehen.

---

[264]) Mrozek § 177 Anm. 8; Ott S. 488 zu § 25 GrunderwStGes. Heß, Stuttgart 1927.

[265]) Kipp S. 606 zu § 27 Abs. 1 ErbschStGes. Liebmann, Berlin 1927.

[266]) O. Mayer I S. 359 Anm. 4.

[267]) Becker § 371 Anm. 1 S. 778.

[268]) Nach Karger, Deutsche SteuerZtg. 1925 S. 636, macht nur grobe Fahrlässigkeit verantwortlich.

[269]) Früher fiel auch § 189 AO. unter diese Strafdrohung.

Der Verpflichtete kann in den Fällen der §§ 371—373 AO. sich und die primär Verpflichteten durch tätige Reue von Strafe befreien, es sei denn, daß vorher gegen sie Strafanzeige erstattet oder eine Untersuchung eingeleitet worden ist, § 374 AO. Neben diesen Strafen für bestimmte einzelne Zuwiderhandlungen droht die RAO. in § 377 eine Ordnungsstrafe an.

In Wahrheit handelt es sich dabei um eine echte kriminelle Strafe, gegen die der Betroffene den Antrag auf gerichtliche Entscheidung stellen kann. § 377 AO. gilt auch für die Finanzpflichten Dritter, und zwar nicht nur bei Nichterfüllung im Gesetze tatbestandsmäßig geregelter Pflichten, sondern schon dann, wenn die zu diesen Gesetzen ergangenen und öffentlich oder den Beteiligten besonders bekannt gemachten Verwaltungsbestimmungen verletzt werden. Auch verwaltungsaktmäßige Finanzpflichten Dritter können durch Ordnungsstrafen erzwungen werden, und zwar stets dann, wenn das Verlangen nach Erfüllung in Form von allgemeinen oder besonderen Verwaltungsbestimmungen gestellt werden kann, weil ihr Umfang und Inhalt durch das Gesetz mit hinreichender Genauigkeit bestimmt ist. Ein Beispiel dafür ist die Auskunftspflicht der Hauseigentümer gemäß § 167 AO. Es kann nämlich, und das ist in § 377 geschehen, die Straffestsetzung für die Bestimmung des Tatbestandes auf einen Finanzbefehl verweisen und den Ungehorsam gegen diesen Befehl bedrohen[270]). Allerdings kommt § 377 AO. praktisch hauptsächlich bei Nichterfüllung von gesetzlichen, tatbestandsmäßigen Finanzpflichten zur Anwendung; seinem Inhalte nach aber deckt er auch andere Fälle. Läßt ein Dritter die ihm obliegenden Finanzflichten durch einen anderen erfüllen, so kann er, wenn die Erfüllung mangelhaft oder unrichtig erfolgt, gemäß § 377 AO. bestraft werden, auch wenn ihn selbst kein Verschulden trifft. Eine rein interne Abwälzung der Pflichten ist nicht ohne weiteres möglich; der Dritte bleibt der Finanzpflichtige[271]). Etwas anderes ist es, wenn der andere der Steuerbehörde gegenüber ausdrücklich als Vertreter oder Bevollmächtigter bestellt ist. Eine Stellvertretung mit öffentlichrechtlicher Wirkung liegt auch dann vor, wenn sie vom Gesetz für ein bestimmtes, öffentlichrechtliches Verhältnis ausdrücklich zugelassen ist, oder wenn sie sich als notwendiger Ausfluß einer gesetzlichen Vertretung darstellt[272]). In diesen Fällen kann die Ordnungsstrafe nur gegen den Vertreter zur Anwendung kommen.

Eine weitere Art der Erzwingung ist die auf Grund § 202 AO. Die Finanzämter können Anordnungen, die sie im Besteuerungsverfahren innerhalb ihrer gesetzlichen Befugnisse treffen, durch Geldstrafen, Ausführung auf Kosten der Pflichtigen und unmittelbar erzwingen. Unter unmittelbarem Zwang ist hierbei nicht, wie bei O. Mayer[273]), Zwang ohne vorherige Androhung zu verstehen, — vorherige Androhung ist gemäß § 202 AO. stets erforderlich. In Übereinstimmung mit § 132 PreußLVG. sind

---

[270]) O. Mayer I S. 359.
[271]) RFH. StArch. 1927 Nr. 4 S. 116.
[272]) Fleiner S. 149. Eine Übertragung der Verantwortlichkeit für die Erfüllung von Finanzpflichten findet sich vor allem in den Verbrauchssteuergesetzen, vgl. auch §§ 193 und 357 aaO.
[273]) Otto Mayer I S. 284, 285 Anm. 28, S. 370.

vielmehr die sich gegen die Person des Verpflichteten richtenden körperlichen Gewaltmaßnahmen als unmittelbarer Zwang bezeichnet, mögen sie auch Vollstreckung einer vorher erlassenen Anordnung sein[274]). Erzwungen werden können alle gesetzmäßigen Anordnungen im Besteuerungsverfahren einschl. des Steuerstrafverfahrens und insoweit auch die die Finanzpflichten Dritter begründenden Verwaltungsakte. Die Frage, ob auch gesetzliche tatbestandsmäßige Pflichten zum Gegenstand einer Anordnung gemäß § 202 AO. gemacht werden können, muß bejaht werden. Im Gegensatz zu § 132 PrLVG., dem § 202 AO. sonst weitgehend nachgebildet ist[275]), ist nicht Ersatzvornahme, sondern Geldstrafe an erster Stelle angedroht, weil die Finanzpflichten meist von der Art sind, daß Ersatzvornahme nur selten in Frage kommen kann. Auf Einzelheiten braucht hier nicht eingegangen zu werden. Es darf insoweit auf die Erläuterungsbücher verwiesen werden[276]). Lediglich einige Besonderheiten bei der Erzwingung von Finanzpflichten Dritter sind zu erwähnen. Z. B. ist im Gegensatz zum Polizeirecht[277]) bei den Finanzpflichten Dritter Zwang auch gegen nichtnatürliche Personen zulässig und häufig erforderlich[278]). Soll von einer A.-G. eine Auskunft eingeholt werden, so kann neben den einzelnen Vorstandsmitgliedern auch die A.-G. in Anspruch genommen werden. Obwohl die Inanspruchnahme eines Vorstandsmitgliedes einen stärkeren Druck auf den Verpflichteten ausübt[279]), ist sie unzweckmäßig, wenn nicht genau feststeht, wem die fraglichen Tatsachen bekannt sind. Allerdings kann dann die Anordnung an den steuerrechtlichen Vertreter ohne Namensnennung gerichtet werden, bei der Erzwingung muß aber der Betreffende seiner Person nach bekannt sein, da Ersatzfreiheitsstrafe nur gegen natürliche Personen angedroht und vollstreckt werden kann[280]). Die Vollstreckung einer festgesetzten Erzwingungsgeldstrafe erfolgt in derselben Weise, wie die Beitreibung von Steuern.

Bei Ersatzvornahme erfolgt die Vollziehung durch Beauftragung einer anderen Person mit der Erfüllung der Anordnung und bei unmittelbarem Zwang durch die jeweils erforderliche Maßnahme, z. B. Wegnahme von Büchern usw. im Falle des § 186 AO. Gegen öffentliche Behörden sind die Zwangsmittel des § 202 AO. nicht zulässig, es bleibt gegebenenfalls nur die Dienstaufsichtsbeschwerde. Dasselbe muß gelten für die einzelnen Beamten der fraglichen Behörde oder die von einer Behörde vertretene juristische Person[281]). Anderer Ansicht ist allerdings der RFH.[282]). Doch würde nach dieser Ansicht § 202 Abs. 5 völlig unpraktisch sein, da die Androhung

---

[274]) Otto Mayer I S. 371 Anm. 2.
[275]) Becker § 202 Anm. 1 S. 459.
[276]) Vgl. Becker zu § 202; Mrozek zu § 202.
[277]) Vgl. Fleiner S. 152; Zwang und Strafe ist zulässig nur gegen die physischen Personen, die als Organe juristischer Personen fungieren.
[278]) RFH. 16 S. 83 und 13 S. 190.
[279]) Den Vertretenen trifft gemäß § 84 eine Nebenhaftung für Zwangsgeldstrafen und die Kosten der Zwangsmittel, die gegen den Vertreter festgesetzt werden.
[280]) Hauser, Deutsches SteuerBl. 1925 S. 84.
[281]) Friedrichs, Grundzüge des Steuerrechts, Berlin 1925, S. 206.
[282]) Mrozek § 202 Anm. 21; RFH. ReichsSteuerBl. 1928 Nr. 114 S. 55.

an den die Behörde vertretenden Beamten gerichtet werden könnte. Wer ersetzt dann dem Beamten den Schaden, der ihm möglicherweise durch Vollstreckung der Zwangsstrafe entsteht, weil er eine von der Ansicht der Steuerbehörde abweichende Rechtsauffassung vertritt und erst mit der Rechtsbeschwerde obsiegt[283]). Gegen Notare ist stets Zwang zulässig, ganz gleich, ob sie nach Landesrecht Beamte sind oder nicht[284]).

Die Anwendung der Zwangsmittel und Strafen des § 202 AO. darf auch gegen Nichtstrafmündige erfolgen, da es sich nicht um Kriminalstrafen handelt, sie ist unzulässig, wenn die Pflichten erfüllt sind oder wenn die Erfüllung der Pflichten überflüssig oder unzweckmäßig geworden ist, z. B. weil der beteiligte Steuerpflichtige Auskunft erteilte. Die Erzwingung erfolgt in einem gesetzlich besonders geregelten Verfahren[286]). Hier soll nur auf einen Punkt näher eingegangen werden. Gemäß § 202 Abs. 6 muß der Pflichtige, bevor ein Zwangsmittel gegen ihn festgesetzt wird, unter Androhung des Zwangsmittels und Setzung einer angemessenen Pflicht zur Vornahme der von ihm geforderten Handlung aufgefordert werden[287]). Becker zu § 202 AO. behauptet nun, daß die Setzung einer nicht angemessenen Frist eine angemessene in Lauf setze, daß es also auf die tatsächlich gewährte und nicht auf die festgesetzte Frist ankomme. Diese Ansicht kann als richtig nicht anerkannt werden. Ein Pflichtiger, von dem unter Strafandrohung eine umfangreiche Arbeit verlangt wird, wird mit dieser Arbeit erst gar nicht anfangen, wenn die ihm gestellte Frist zu kurz ist, da er ja Gefahr läuft, trotz größter Bemühungen doch mit Strafe belegt zu werden. Er wird daher vielleicht ein Rechtsmittel einlegen, aber die Arbeit nicht beginnen. Wird nun in dem Rechtsmittelverfahren festgestellt, daß die gesetzte Frist unangemessen war, so kann sie auf die nun zu bewilligende Frist nicht angerechnet werden.

Es wird zu untersuchen sein, inwieweit die in den §§ 371—373 und § 377 AO. vorgesehenen Strafen und die Zwangsmittel des § 202 AO. nebeneinander auf dritte Steuerpflichtige anwendbar sind und inwieweit sie sich ausschließen.

§ 377 AO. bedroht als Generalklausel grundsätzlich auch das schuldlose Zuwiderhandeln gegen die im Interesse der Besteuerung erlassenen Vorschriften der Steuergesetze und Verwaltungsbestimmungen mit Strafe. Man könnte daher annehmen, daß z. B. eine nur fahrlässig oder überhaupt schuldlos begangene Zuwiderhandlung gegen § 97 AO. nicht gemäß § 373 AO., der sich nur auf vorsätzliches Handeln bezieht, wohl aber auf Grund § 377 AO. bestraft werden könnte. Wäre das richtig, dann hätte die Bezeichnung der Schuldformen in den §§ 371—373 fast keine praktische Bedeutung. Vorsätzliche und fahrlässige Nichtanzeige gemäß § 190 AO. wäre durch § 372 AO., schuldlose Unterlassung dieser Anzeige durch § 377 AO. mit Geldstrafe bedroht. Der Höchstbetrag der Geldstrafe wäre gleich, und

---

[283]) RFH. 15 S. 180.
[284]) Kloss S. 30.
[285]) Loewe-Rosenberg § 51 Anm. 7 S. 152.
[286]) Vgl. Wolffheim, StArch. 1926 S. 183. Die Durchführung einer Zwangsstrafe nach § 202 AO.
[287]) RFH. JW. 1928 S. 842 Nr. 12/13.

zwar 10 000 RM.[288]). Das kann der Sinn des Gesetzes nicht sein, vielmehr wird man annehmen müssen, daß Zuwiderhandlungen gegen die durch die §§ 371—373 AO. sanktionierten Finanzpflichten „nur dann strafbar sein sollen, wenn die in der Strafandrohung vorgesehene Schuldform gegeben ist[289]).

Anders steht es mit der Anwendung des Finanzzwanges. Die RAO. hat die im Polizeirecht streitige Frage, ob eine Zwangsstrafe auch dann angedroht werden darf, wenn das Gesetz eine besondere Strafe vorsieht, in § 377 Abs. 2 AO. ausdrücklich bejaht. Ihrem Wesen nach sind die in § 371 bis 373 geregelten Strafen aber nichts anderes als die fälschlich so genannte Ordnungsstrafe des § 377 AO. Daher kann von Finanzzwang auch in den Fällen Gebrauch gemacht werden, in denen im Gesetz eine besondere Strafandrohung für die Nichterfüllung von Finanzpflichten Dritter gegeben ist. Dies gilt sogar dann, wenn die durch besondere Strafandrohung geschützte Pflicht im Gesetze tatbestandsmäßig abschließend geregelt ist. Man denke z. B. an den Fall, daß die Steuerbehörde ein Strafverfahren gemäß §§ 443, 6 AO. nicht einleiten darf, aber auf die Erfüllung einer Anzeigepflicht nicht verzichten kann. Es gilt hier dasselbe, was Becker[290]) über das Verhältnis von § 377 zu § 202 sagt: „Die Strafe wird verhängt, weil die betr. Vorschrift verletzt ist, das Zwangsmittel wird angedroht, um die Erfüllung zu erzwingen“[291]). Zudem haben die Steuerbehörden häufig ein viel größeres Interesse an der Erfüllung der Verpflichtungen als an der Bestrafung eines nachlässigen Verpflichteten[292]). Die Regelung des § 377 Abs. 2 AO. wird auf die §§ 371—373 entsprechend anwendbar sein. Daher darf auf die Strafen der § 371—373 nicht mehr erkannt werden, wenn die durch sie sanktionierte Verpflichtung zum Gegenstand eines Finanzbefehls gemacht und hierbei Zwangsmaßnahmen angedroht worden sind. Wohl steht es den Steuerbehörden frei, eine Bestrafung der Verpflichteten herbeizuführen und erst, wenn sie auch dann ihren Pflichten nicht nachkommen, Anordnungen gemäß § 202 AO. zu treffen. Haben sie jedoch, wozu sie gemäß § 443 Abs. 2 AO. in weitem Umfange berechtigt und verpflichtet sind, von der Einleitung eines Strafverfahrens überhaupt abgesehen, oder ist die Strafe verhängt und greifen sie nun zum Finanzzwang, dann dürfen weitere Strafen nicht mehr festgesetzt werden.

Als Ergebnis ist also zu verzeichnen, daß wohl § 202 AO., nicht aber § 377 AO. neben den §§ 371—373 AO. zur Anwendung kommen kann. Die weitere Frage nach dem Verhältnis von § 202 zu § 377 AO. ist oben bereits mitbeantwortet worden, und zwar dahingehend, daß in allen Fällen, in denen eine Ordnungsstrafe verwirkt ist, auch die Erzwingung gemäß § 202 zulässig ist.

Als letzte Gruppe von Finanzpflichten Dritter bleiben endlich diejenigen über, bei denen nur die Möglichkeit des Finanzzwanges besteht. Im

---

[288]) § 27 StGB. in der Fassung der VO. über Vermögensstrafen und Bußen vom 6. Februar 1924.
[289]) Becker § 377 Anm. 2 S. 787.
[290]) Becker § 377 Anm. 1 S. 785.
[291]) Ebenso Mrozek § 202 Anm. 6; RFH. 13 S. 117.
[292]) Becker § 202 Anm. 4b S. 464.

folgenden soll die Erzwingung ähnlicher Pflichten in anderen Verfahren vergleichsweise berücksichtigt werden.

Im Strafprozeß, im Zivilprozeß und im Verwaltungsstreitverfahren gibt es als Zwangsmittel gegen ausgebliebene, die Aussage oder deren Beeidigung verweigernde Zeugen die Verurteilung in die durch ihr Ausbleiben oder ihre Weigerung verursachten Kosten, zu einer Ordnungsstrafe, ersatzweise zu Haft bis sechs Wochen. Diese Strafen können im Falle wiederholten Ausbleibens[293]) noch einmal verhängt werden und daneben zwangsweise Vorführung angeordnet werden. Außerdem kann das Zeugnis durch Haftstrafen erzwungen werden. Für Sachverständige gelten grundsätzlich dieselben Regeln, jedoch kann Straf- oder Beugehaft nicht verhängt werden.

Gemäß § 202 AO. gibt es keine primäre Haftstrafe, sondern nur Ersatzhaft. Anderseits ist auch gegen einen Sachverständigen die Festsetzung einer Ersatzhaftstrafe möglich. Diese Regelung trägt der Stellung und dem Ansehen der Sachverständigen keine Rechnung; sie ist unnötig, da das Gutachten eines Sachverständigen regelmäßig ohne Nachteil für die Steuerbehörde durch das auf Kosten des Verpflichteten eingeholte Gutachten eines anderen ersetzt werden kann. Sie erklärt sich daraus, daß der Finanzzwang in der AO. in einem einzigen Paragraphen summarisch geregelt ist, wobei man die notwendige Unterscheidung gar nicht treffen konnte, wahrscheinlich aber auch die Tragweite der Bestimmung nicht bis in die letzten Auswirkungen hinein erkannte.

Abweichend vom Zivilprozeß, in dem nicht nur die materiellrechtliche, sondern auch die sog. prozessuale Pflicht Dritter zur Urkundenvorlage gemäß § 429 ZPO. eine dem Kläger und dem Beklagten und nicht dem Gericht gegenüber zu erfüllende Verpflichtung ist[294]), ist die steuerrechtliche Verpflichtung Dritter zur Buchvorlage und Einsichtgewährung der Steuerbehörde bzw. dem Steuergericht gegenüber zu erfüllen. Sie kann daher auch nur von diesen Stellen und nicht von dem beteiligten Steuerpflichtigen erzwungen werden; eine dahingehende Anregung des Beteiligten ist unter Beachtung von § 6 AO. zu prüfen. Die Buchvorlagepflicht entspricht in etwa der Pflicht zur Vorlage von Beweismitteln und Einziehungsstücken im Strafprozeß. Auskunftserteilung und Buchvorlage sind daher ihrem Wesen nach weit ähnlicher, als die Zeugnis- und Urkundenvorlagepflicht des Zivilprozesses. Immerhin dürfte zu erwägen sein, auch den beteiligten Steuerpflichtigen ein durch Klage gegen den Dritten verfolgbares Recht auf Buchvorlage gegenüber der Steuerbehörde zu geben, wobei allerdings die berechtigten Interessen des Dritten nicht außer Acht gelassen werden dürfen.

Zusammenfassend kann man sagen, daß der Finanzzwang des § 202 AO., soweit er sich gegen Dritte richtet, weit mehr Ähnlichkeit mit der Erzwingungsstrafe des Polizeirechts hat, als mit den Zwangsstrafen gegen Dritte im Zivil- und Strafprozeß und im Verwaltungsstreitverfahren. Ob daraus gefolgert werden darf, daß der Finanzbefehl „ein Gegenstück zur polizeilichen Verfügung ist“[295]), braucht hier nicht untersucht werden.

---

[293]) Wiederholtes Ausbleiben liegt nur vor, wenn der Betreffende wegen des ersten Ausbleibens bestraft worden ist; Stein I S. 972.

[294]) Goldschmidt S. 108.

[295]) Becker § 202 Anm. 1 S. 459.

§ 20. Die Rechtsmittel des Inanspruchgenommenen.

Bei der Behandlung der Rechtsmittel, die gegen die Heranziehung Dritter zur Erfüllung von Finanzpflichten und gegen die evtl. Erzwingung gegeben sind, sind, soweit es sich um gem. § 202 AO. erzwingbare Finanzbefehle handelt, zwei Gruppen zu unterscheiden; erstens die Rechtsmittel des Inanspruchgenommenen und zweitens die Rechtsmittel des beteiligten Steuerpflichtigen.

Gegen die Verhängung einer Strafe auf Grund der §§ 371—373 und § 377 AO. haben die Betroffenen genau dieselben Rechtsbehelfe, wie gegen die Verhängung einer Strafe im Steuerstrafverfahren überhaupt. Sie können Beschwerde einlegen oder gerichtliche Entscheidung beantragen, wenn es sich um einen Strafbescheid eines Finanzamts handelt; gegen ein auf Strafe lautendes gerichtliches Erkenntnis haben sie die gegen ein Strafurteil dieses Gerichtes nach der Strafprozeßordnung zulässigen Rechtsmittel.

Um sich gegen einen an ihn ergangenen auf die Erfüllung von Finanzpflichten gerichteten Finanzbefehl bzw. gegen die Erzwingung dieses Befehles zu wehren, bieten sich dem in Anspruch genommenen Dritten mehrere Wege.

Die erste nicht eigentlich als Rechtsmittel zu bezeichnende Möglichkeit ist die Gegenvorstellung gemäß § 202 Abs. 7 AO. Die Steuerbehörde braucht aber darauf ebensowenig zu antworten, wie bei der gemäß § 13 Abs. 2 AO. zulässigen Dienstaufsichtsbeschwerde[296]).

Eine weitere Möglichkeit ist der in den §§ 224, 228—243, 281—283 bzw. in § 418 AO. geregelte Weg der formellen Beschwerde. Auf Einzelheiten dieses Verfahrens und die dazu vorliegende Rechtsprechung braucht hier nicht näher eingegangen zu werden. Hingewiesen werden soll jedoch auf die eigenartige Regelung des Instanzenzuges.

Bei Anordnungen und Zwangsmaßregeln der Finanzämter gegen Dritte im Steuerstrafverfahren auf Grund der §§ 406, 417, 202 AO. hat der Betroffene die Beschwerde an das Landesfinanzamt, gegen entsprechende Maßregeln eines LFA. die Beschwerde an den RMdF. § 418 Abs. 2 AO. Die Beschwerdebehörde entscheidet endgültig[297]). Die Beschwerde ist binnen einer Woche nach Zustellung oder Bekanntmachung der Verfügung bei der Behörde einzulegen, deren Verfügung angefochten wird.

Gegen erzwingbare Anordnungen, Zwangsandrohungen oder Festsetzungen der Finanzämter in anderen Verfahrensstadien ist stets die Beschwerde an das Landesfinanzamt, § 281 AO. und, wenn die Beschwerde gegen die Anordnung oder die Androhung erhoben wurde, gegen die Beschwerdeentscheidung des LFA., die Rechtsbeschwerde an den RFH. gegeben. Fehlt es an einer vorherigen Anordnung oder Androhung, dann hat der in Anspruch genommene Dritte nach dem Wortlaut des § 283 Abs. 2 AO. Rechtsbeschwerde gegen unmittelbaren Zwang und Ersatzvornahme, nicht aber gegen Erzwingungsgeldstrafe, weil bei dieser Maßregel nicht gesagt werden kann, daß sie eine Anordnung oder Androhung enthielte.

---

[296]) RFH. St. u. W. I Nr. 401.
[297]) RFH. 5 S. 69; 8 S. 278; 13 S. 133.

Der Sinn und die Stellung des § 283 Abs. 2 AO. drängt jedoch weiter. Der Verpflichtete soll gegen die Festsetzung einer Erzwingungsmaßregel die Rechtsbeschwerde haben, wenn er vorher keine Möglichkeit hatte, den RFH. anzurufen, weil es an einer Anordnung und Androhung fehlte[298]).

Ebenfalls mit der Rechtsbeschwerde anfechtbar sind Finanzbefehle, die ein Finanzgericht gemäß § 202 AO. einem Dritten gegenüber erläßt, z. B. im Verfahren über die Berufung.

Gegen Maßnahmen des LFA. oder des RFH., die sich auf § 202 AO. stützen, z. B. im Anfechtungsverfahren oder im Beschlußverfahren, ist lediglich die Beschwerde an den RMdF. zugelassen[299]).

Wie man sieht, eine verblüffende Mannigfaltigkeit der Rechtsmittel, die um so unangenehmer ist, als es an einem leitenden Gesichtspunkte fehlt. Welche Gründe können z. B. dafür maßgebend sein, daß ein Sachverständiger oder eine Auskunftsperson gegen die Heranziehung im Steuerstrafverfahren nur die Beschwerde, gegen die Heranziehung durch ein Finanzamt aber grundsätzlich die Beschwerde und die Rechtsbeschwerde hat, während nur Rechtsbeschwerde zulässig ist, wenn er durch ein Finanzgericht, nur Beschwerde, wenn er durch ein Landesfinanzamt in Anspruch genommen wird. Dasselbe gilt von der Geltendmachung der Buchvorlage und Einsichtgewährungspflicht, und man kann diesen Gesetzeszustand nur als ein wenig erfreuliches Durcheinander bezeichnen. Der Rechtsschutz, den die RAO. hat schaffen wollen, wird dadurch zu einem guten Teile illusorisch gemacht; es dürfte für einen Laien fast unmöglich sein, die im gegebenen Falle zulässigen Rechtsmittel und ihre Fristen festzustellen. Z. B. läuft sehr häufig ein Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren neben dem Steuerstrafverfahren her, so daß es zweifelhaft ist, welchen Zweck eine Anordnung verfolgt, ob sie ein Bestandteil des Steuerermittlungs- oder des Strafverfahrens ist, obwohl davon die Frage nach den zulässigen Rechtsmitteln abhängt. Auch für die Steuerbehörden ist es nicht einfach, eine erbetene oder gesetzlich vorgeschriebene Rechtsmittelbelehrung richtig zu erteilen.

De lege ferenda wird sich eine einheitliche Behandlung aller Fälle empfehlen, in denen Finanzzwang gegen Dritte angewandt werden muß. Mag es auch für das Steuerstrafverfahren, um eine möglichst beschleunigte Abwicklung zu sichern, bei der bestehenden Regelung bleiben und dem Inanspruchgenommenen nur das Recht der Beschwerde gegeben werden[300]), in allen anderen Fällen wird grundsätzlich ein doppelter Rechtsmittelzug, erst Beschwerde und gegen die Beschwerdeentscheidung Rechtsbeschwerde zu schaffen sein. Es ist auch der höchst beachtenswerte Vorschlag gemacht worden[301]), Beschwerden über Verfügungen, die gemäß § 202 AO. erzwungen werden können, nicht durch das LFA., sondern durch das zuständige Finanzgericht entscheiden zu lassen, damit nicht die Stelle, auf deren Anordnung die angefochtene Verfügung möglicherweise getroffen

[298]) RFH. 3 S. 63; 6 S. 135; 8 S. 208.
[299]) Mrozek § 281 Anm. 4.
[300]) RFH. 13 S. 333.
[301]) Engelhardt St. u. W. 1927 S. 183; Hensel St. u. W. 1927 S. 217.

ist, in die Lage kommt, über die Rechtmäßigkeit ihrer eigenen Anordnung zu befinden.

Bei Ausübung des Finanzzwanges durch ein Finanzgericht oder ein Landesfinanzamt fehlt es bei Ausführung des hier gemachten Vorschlages gleichsam an einer Stelle, die über die Beschwerde entscheiden könnte, und gegen deren Entscheidung die Rechtsbeschwerde an den RFH. zulässig wäre; man könnte jedoch diese Aufgabe ohne Schwierigkeiten dem örtlich benachbarten Finanzgericht übertragen. Diese Regelung dürfte gegenüber der jetzt bestehenden, wonach gegen Anordnungen der Finanzgerichte Rechtsbeschwerde an den RFH. und gegen völlig entsprechende Anordnungen des LFA. Beschwerde an den RMdF. zulässig ist, den Vorzug verdienen. Als einzige Ausnahme dieses Rechtsschutzsystems bliebe dann die Ausübung von Finanzzwang durch den RFH. im Beschlußverfahren, der gegenüber lediglich Beschwerde an den RMdF. zuzulassen wäre. Jedoch würden gegen diese Ausnahme, die durch die besondere Stellung des RFH. gerechtfertigt erscheint, Bedenken wohl kaum zu erheben sein.

Immerhin soll nicht vergessen werden, daß auch die Regelung der RAO. einen weitgehenden Rechtsschutz gegen die Heranziehung Dritter gewährt, wobei namentlich die Möglichkeit, in gewissen Fällen den RFH. anzurufen, von Bedeutung ist. Hensel II S. 181 hält es für eine der wichtigsten Aufgaben des RFH., die hier gebotene Möglichkeit zur Überprüfung der weitgehenden quasi polizeilichen Befugnisse dazu auszunutzen, leicht vorkommende Übergriffe der unteren Behörden über das Gesetz hinaus zurückzuweisen und einheitliche Grundsätze zu schaffen[302]).

Zur Einlegung der Beschwerde ist gemäß § 280 AO. derjenige berechtigt, der durch die Verfügung beeinträchtigt wird, d. h. in erster Linie der, von dem die Erfüllung von Finanzpflichten verlangt wird. Eine Beeinträchtigung kann durch Unrechtmäßigkeit und durch Unzweckmäßigkeit der Verfügung eintreten, beides kann mit der Beschwerde geltend gemacht werden.

Enger ist der Inhalt der Rechtsbeschwerde, die nur auf unrichtige Rechtsanwendung, auf einen Verstoß wider den klaren Inhalt der Akten, oder auf wesentliche Mängel des Verfahrens gegründet werden kann. Zudem kann sie im Falle der Heranziehung zur Erfüllung von Finanzpflichten gemäß § 283 AO. nur dann eingelegt werden, wenn es sich um erzwingbare Anordnungen handelt. Dennoch werden auch öffentliche Behörden, gegen die ja gemäß § 202 Abs. 5 AO. Zwangsmaßnahmen nicht zulässig sind, gegebenenfalls zur Anbringung der Rechtsbeschwerde befugt sein, wenn die Verfügung an sich erzwingbar ist[303]).

Jede Inanspruchnahme Dritter darf, wenn sie erzwingbar sein soll, nur auf gesetzlicher Grundlage erfolgen. Nur das, was das Gesetz vorsieht, darf verlangt werden. Überschreitungen der gesetzlichen Befugnisse brauchen nicht notwendig rechtswidrig zu sein, sie sind aber insoweit nicht

---

[302]) Wegen der Entscheidung zahlreicher Einzelfälle vgl. die Nachweisung der Erläuterungsbücher und § 10 oben.

[303]) Becker § 202 Anm. 13 S. 471; RFH. 4 S. 265. Allerdings dürfte sich meist der Weg der Dienstaufsichtsbeschwerde empfehlen.

erzwingbar[304]). Die Beachtung dieser gesetzlichen Schranken für die Inanspruchnahme Dritter haben die Beschwerdebehörden, insbesondere der RFH. zu prüfen.

Über ihr eigentliches Gebiet erweitert wird diese Nachprüfung der Gesetzmäßigkeit durch § 6 AO., weil schon eine Nichtbeachtung des Grundsatzes von Recht und Billigkeit eine Gesetzwidrigkeit ist. Gerade durch diese Erweiterung ist der Kreis der Fälle, in denen der RFH. gemäß § 283 AO. zur Entscheidung berufen ist, erheblich vergrößert und ihm eine wesentlich umfangreichere sachliche Nachprüfung möglich, als sie den Verwaltungsgerichtshöfen mit Bezug auf polizeiliche Verfügungen zusteht. Die Verletzung der Ermessensschranken ist eine Frage der Nichtanwendung oder der nicht richtigen Anwendung einer positiven Rechtsnorm[305]). Um den Rechtsmittelbehörden diese Nachprüfung zu ermöglichen, muß erkennbar sein, wen die Steuerbehörde in Anspruch nehmen will, ob sie die Anordnung für erzwingbar hält und was sie eigentlich verlangt. Innerhalb dieses Rahmens wird daher eine Pflicht der Steuerbehörden zur Begründung ihrer Anordnungen anzuerkennen sein. Becker[306]) hält eine Begründung dann für erforderlich, „wenn es nach den Umständen des Falles zweifelhaft ist, ob eine Pflicht, der Anordnung zu folgen, besteht", während Hensel[307]) es bedauert, „daß das Finanzamt in der Regel nicht für verpflichtet gehalten wird, dem Anordnungsadressat eine rechtfertigende Begründung zu geben", und de lege ferenda eine gesetzliche Festlegung der Begründungspflicht fordert. Mit Recht betont Hensel, daß nur eine Begründung dem Betroffenen die Möglichkeit gibt, die Aussichten eines Rechtsmittels richtig zu beurteilen oder diese Möglichkeit sehr erleichert. Erfreulich ist es daher, daß der RFH. in einigen Fällen eine gewisse Begründungspflicht anerkennt[308]).

Im Zivilprozeß haben Zeugen und Sachverständige gegen ihre Inanspruchnahme und gegen Strafen und Zwangsmittel die Beschwerde und im Falle der Anordnung von Beugehaft die weitere Beschwerde; beide haben aufschiebende Wirkung. Dasselbe gilt von der Beschwerde und weiteren Beschwerde eines Dritten im Verwaltungsstreitverfahren, jedoch kann die Behörde die angefochtene Entscheidung zur Ausführung bringen, sofern sie nach ihrem Ermessen ohne Nachteil für das Gemeinwesen nicht ausgesetzt werden kann (§ 53 LVG.). Eine Ausnahme bildet die Ersatzhaft gemäß § 132,2 LVG.

Im Strafprozeß hat die Beschwerde des Dritten keine aufschiebende Wirkung, § 304 Abs. 2; § 307 Abs. 1 StPO., allerdings kann die Stelle, deren Entscheidung angefochten wird, oder das Beschwerdegericht anordnen, daß die Vollziehung der angefochtenen Entscheidung auszusetzen ist, § 307 Abs. 2 StPO.[309]).

---

[304]) RFH. 7 S. 232; Bühler S. 70.
[305]) Goldschmidt S. 162; Hensel I S. 27 Anm. 2 S. 182, II S. 147, 148.
[306]) Becker § 202 Anm. 5 S. 465; ähnlich Bühler S. 331.
[307]) Hensel II S. 147, 148 und S. 148 Anm. 1.
[308]) Z. B. bei § 209 Abs. 1 AO.; dasselbe muß für § 184 AO. gelten.
[309]) Loewe-Rosenberg § 307.

Die Regelung der AO. entspricht bezüglich der Suspensivwirkung der StPO., vgl. § 235 AO. Jedoch kann bedauerlicherweise die Rechtsmittelbehörde die Aussetzung der Vollziehung nicht anordnen[310]). Hensel, auf dessen Ausführungen im übrigen verwiesen wird, führt mit Recht aus, daß die Prüfung, ob die Vollziehung auszusetzen ist, von Amts wegen vorzunehmen ist, und daß sie auch ohne Antrag zu erfolgen hat, wenn über die Rechtsgültigkeit der angefochtenen Entscheidung ernsthafte Zweifel bestehen.

An sich bestehen gegen die Regelung der AO. keine Bedenken, bedauerlich ist nur, daß seit der Entscheidung des großen Senates des RFH. Bd. 15 S. 180 die etwa gezahlte Erzwingungsgeldstrafe und die Kosten der Ersatzvornahme oder des unmittelbaren Zwanges nicht erstattet werden, mag auch die endgültige Entscheidung dahin lauten, daß die Erzwingung zu Unrecht erfolgt ist. Die Entscheidung ist im Schrifttum lebhaft umstritten worden[311]). Praktisch bedeutet sie, daß der Steuerpflichtige, obgleich er dem Zwange nachgegeben und seine Verpflichtung erfüllt hat, zwar das Rechtsmittelverfahren weiter führen kann, weil er für künftige Fälle oder aus anderen Gründen ein Interesse an einer ihm günstigen endgültigen Entscheidung hat[312]), für den durch die Erzwingung eingetretenen Schaden aber keinen Ersatz erlangen kann. Ob eine Gesetzesauslegung, die zu solchen Ergebnissen führt, den Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze berücksichtigt, ist ebenso zweifelhaft, wie die Frage, ob sie Recht und Billigkeit entspricht. Unzweifelhaft aber ist, daß die große Mehrzahl der nicht juristisch Vorgebildeten das Ergebnis als das gerade Gegenteil von Recht und Billigkeit empfindet. Den Bedenken gegen die in der Entscheidung vertretene Ansicht des RFH. kann daher nur beigepflichtet werden. Da der RFH. sie jedoch sobald nicht aufgeben dürfte, muß eine gesetzliche Regelung befürwortet werden, durch die ausdrücklich klargestellt wird, daß die durch die Erzwingung entstandenen Vermögensnachteile im Falle des Obsiegens zu ersetzen sind. Für den Strafprozeß ist niemals bezweifelt worden, daß die von einem Zeugen gezahlten Geldstrafen und Kosten zu erstatten sind, wenn er das Beschwerdeverfahren gegen seine Heranziehung mit Erfolg durchgeführt hat[313]).

Während die Beschwerde Dritter im Steuerstrafverfahren gebührenfrei ist, treffen in den anderen Fällen die Kosten den Dritten, wenn endgültig seine Heranziehung für gerechtfertigt erklärt wird, anderenfalls die Staatskasse. Anderer Ansicht ist Bühler[314]), wonach nur im Rechtsbeschwerde-, nicht dagegen im Beschwerdeverfahren Kosten zu zahlen sind[315]).

---

[310]) Hensel, Stundung, Aussetzung der Vollziehung, Zahlungsaufschub, St. u. W. 1928 S. 397 insbesondere S. 405 ff.

[311]) Zustimmend Becker St. u. W. IV S. 332 und zu § 202; ablehnend Hensel II S. 148; Bühler S. 342, der von einer „Fehlentscheidung" spricht.

[312]) RFH. 4 S. 289; 12 S. 253; JW. 1928 S. 1532.

[313]) Vgl. Loewe-Rosenberg § 51 Anm. 17 S. 155. Selbst die erfolgte Beitreibung der Geldstrafe würde einer Wiederaufhebung der getroffenen Anordnungen nicht entgegenstehen. — Ebenso die Praxis der Staatsanwaltschaft in Preußen.

[314]) Bühler S. 450.

[315]) Mit dem Anspruch Dritter auf Entschädigung (vgl. § 17 oben) hat diese Kostentragungspflicht nichts zu tun.

§ 21. Die Rechtsmittel des beteiligten Steuerpflichtigen.

Aber nicht nur der Inanspruchgenommene, sondern auch der beteiligte Steuerpflichtige, in dessen Steuerangelegenheiten die Heranziehung eines Dritten erfolgt, hat eine Reihe von Rechten und Rechtsbehelfen gegen diese Inanspruchnahme.

Wenn im Rechtsmittelverfahren Auskunftspersonen und Sachverständige mündlich gehört werden, darf das Ergebnis nur dann zum Nachteile des Beteiligten verwandt werden, wenn ihm Gelegenheit zur Teilnahme am Termin gegeben wurde oder er Gelegenheit hatte, sich dazu zu äußern, § 241 AO.[316]). Ferner sollen ihm im Rechtsmittelverfahren auf Antrag oder von Amts wegen die Unterlagen der Besteuerung gemäß § 240 AO. mitgeteilt werden, damit er die Möglichkeit hat, das von ihm eingelegte Rechtsmittel zu begründen. Dasselbe muß natürlich gelten, wenn die Steuerbehörde das Rechtsmittel eingelegt hat, wie überhaupt beide Vorschriften nur Ausfluß eines Grundsatzes sind. Dieser Grundsatz, dem Beteiligten Gehör zu leihen und ihm die Möglichkeit zu geben, die gegen ihn sprechenden Momente zu entkräften, irrige Ansichten richtig zu stellen und das für ihn Sprechende vorzubringen, herrscht nicht nur im Rechtsmittelverfahren, sondern überhaupt bei der gesamten Besteuerung, § 205 Abs. 4 AO. Nach diesem Grundsatze, und nach Recht und Billigkeit, haben die Steuerbehörden zu prüfen, inwieweit sie dem Beteiligten die durch Dritte vermittelten Kenntnisse zugänglich machen wollen[317]). Auch § 204 AO. liegt in derselben Linie. Z. B. wird ein für den Steuerpflichtiges günstiges von Amts wegen eingeholtes Gutachten nicht verheimlicht, sondern ihm mitgeteilt werden müssen, damit er es benutzen und im Anschluß daran die für seine Ansicht sprechenden Gründe darlegen kann[318]). Einen Anspruch darauf, daß ihm die von einem Dritten vorgelegten Bücher und Urkunden ohne dessen Einverständnis zur Einsichtnahme mitgeteilt oder überlassen werden, hat der Steuerpflichtige bisher nicht[319]). Dieses Recht wird in den Leitsätzen des Vorstandes des deutschen Anwaltsvereins gefordert und verlangt, daß dem beteiligten Steuerpflichtigen von jeder auch der nicht in mündlicher Verhandlung vorzunehmenden Beweishandlung Nachricht gegeben und ihm Gelegenheit geboten wird, dabei anwesend zu sein[320]). Gemäß § 6 AO. wird auch zu prüfen sein, ob den beteiligten Steuerpflichtigen die Namen der Auskunftspersonen und Sachverständigen genannt werden müssen[321]). Grundsätzlich wird ein uneingeschränktes Recht des beteiligten Steuerpflichtigen auf Namensnennung anzuerkennen sein, obwohl die schwerwiegenden Bedenken nicht verkannt werden sollen, die dazu geführt haben, in die RAO. keine derartige Vorschrift aufzunehmen.

---

[316]) Bedauerlich ist, daß einem Rechtsbeistand des Steuerpflichtigen, auch wenn er Rechtsanwalt ist, die Teilnahme am Beweistermin ohne weiteres versagt werden kann, wenn der Steuerpflichtige nicht verhindert ist, selbst zu erscheinen.

[317]) RFH. 18 S. 146 und 192; vgl. auch 13 S. 16.

[318]) RFH. 20 S. 32.

[319]) Pendele S. 30.

[320]) JW. 1926 S. 2276 III Ziff. 1 und 3; St. u. W. 1927 S. 162.

[321]) RFH. 11 S. 205.

Man befürchtete damals, daß es der Steuerbehörde sonst nicht möglich sein würde, überhaupt Personen zu finden, die zur Auskunft und zum Gutachten sich bereit fänden[322]). In allen anderen Verfahren, im Straf- und Zivilprozeß und im Verwaltungsstreitverfahren muß jeder Dritte den sittlichen Mut haben, seine Aussage auch dem Beteiligten gegenüber zu vertreten. Man denke z. B. an § 247 StPO. Der Angeklagte darf abgeführt werden, wenn zu befürchten steht, daß ein Zeuge in seiner Gegenwart nicht die Wahrheit sagt, aber der Inhalt der Zeugenaussage wird ihm sofort danach mitgeteilt. Im Steuerrecht erwartet man einerseits völlige Wahrheitsliebe von dem Dritten und übt sogar Eideszwang aus, anderseits entzieht man ihre Aussage oder ihr Gutachten der Anfechtung durch den in den meisten Fällen sachverständigsten, wenn auch subjektivsten Beurteiler oder erschwert diese Anfechtung doch erheblich. Mrozek behauptet in Anm. 5c zu § 206 AO., daß der beteiligte Steuerpflichtige, dem der Name des Sachverständigen nicht genannt wird, ohne weiteres dessen Unkenntnis bzw. Unfähigkeit behaupten und Prüfung auf seine Kosten verlangen könne. Diese Ansicht dürfte irrig sein, nach der AO. braucht der Name des Sachverständigen nur genannt zu werden, wenn dieser vollen Einblick in die Verhältnisse des beteiligten Steuerpflichtigen erhält, § 206 Abs. 2 AO. Allerdings ist nicht ersichtlich, wie ein Beteiligter die Sachkunde eines Gutachters beurteilen soll, dessen Namen er nicht kennt, und es sind leider manche Fälle bekannt, in denen die Steuerbehörden bei der Auswahl der Sachverständigen keine glückliche Hand hatten[323]). Liegt der Fall des § 206 Abs. 2 vor, dann hat das Finanzamt die Person, die es beauftragen will und den Verband, dem sie angehört, den Beteiligten mitzuteilen[324]). Der Steuerpflichtige kann unter gewissen Voraussetzungen die betreffende Persönlichkeit ablehnen, und wenn diesem Antrage nicht stattgegeben wird, beim Finanzamt Prüfung auf seine Kosten durch besondere von ihm zu bezeichnende Sachverständige beantragen, die zu dieser Prüfung geeignet und bereit sind. Kommt eine Einigung nicht zustande, so entscheidet das LFA. endgültig. Wird die Begutachtung durch ein LFA., Finanzgericht oder den RFH. angeordnet, dann wird § 206 AO. entsprechend angewandt werden müssen und die endgültige Entscheidung beim RMdF. liegen. Es wird in absehbarer Zeit erneut zu prüfen sein, ob das fiskalische Interesse an der Geheimhaltung der Namen von Auskunftspersonen und Sachverständigen überwiegt, oder ob die seit 1919 immerhin fortgeschrittene Festigung der steuerlichen Verhältnisse eine andere Regelung zuläßt.

Ein förmliches Rechtsmittel, die Beschwerde nach § 224 AO. neben der natürlich stets zulässigen formlosen Aufsichtsbeschwerde hat der beteiligte Steuerpflichtige nach der ständigen Rechtsprechung des RFH. bei der Heranziehung Dritter, wenn § 209 AO. verletzt ist[325]). Der Beteiligte kann dann gegen die an den Dritten gerichtete Anordnung, Strafandrohung oder Festsetzung, Beschwerde einlegen[326]). § 281 AO. verlangt lediglich

[322]) Becker § 206 Anm. 1 S. 485; St. u. W. 1927 S. 205/6; Engelhardt St. u. W. 1927 S. 183; RFH. 11 S. 201.
[323]) Dr. Sonnemann in StZtg. d. Landwirts 1928 S. 12.
[324]) Becker § 206 Anm. 1 S. 484; RFH. 11 S. 203.
[325]) RFH. 4 S. 342; 16 S. 245; Becker § 289 Anm. 1 S. 646.
[326]) Löffler, Allgem. StRundsch. 1921 Nr. 4 S. 229.

eine Beeinträchtigung durch die Verfügung. § 209 AO. ordnet, um dem Beteiligten so weit als möglich ein Mitwirkungsrecht im Verfahren zu sichern, an, daß die Steuerbehörden nur stufenweise von den Erkenntnisquellen, aus denen unter Mitwirkung des beteiligten Steuerpflichtigen geschöpft werden kann, zu den für ihn gefährlicheren und belästigenderen Beweismittel fortschreiten sollen[327]). Eine Nichtbeachtung dieses Paragraphen ist also auch eine Beeinträchtigung des beteiligten Steuerpflichtigen. Ob er mit der Beschwerde nur die Verletzung von § 209 AO. rügen kann oder ob er auch den Mangel gesetzlicher Grundlage, die Verletzung von § 6 AO. usw. geltend machen kann, ist nicht unzweifelhaft. Die Frage wird zu bejahen sein. Die Inanspruchnahme eines Dritten, in einem bestimmten gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Verfahren stellt stets eine Beeinträchtigung des Beteiligten dar, weil dieser sich damit Möglichkeiten gegenüber sieht, deren Tragweite er nicht kennt und auf deren Entwicklung er keinen Einfluß hat. Diese Beeinträchtigung muß er sich nur so lange gefallen lassen, wie sie im Gesetz vorgesehen und geregelt ist. Gegen eine die Grundlage des Gesetzes verlassende, das Gesetz verletzende oder unzweckmäßige Maßnahme wird er sich wehren können. Rechtsbeschwerde gemäß § 283 AO. kann der beteiligte Steuerpflichtige nach der herrschenden richtigen Ansicht nicht einlegen, wenn ein Dritter zur Erfüllung von Finanzpflichten herangezogen wird. Nur derjenige, dem die Erzwingung droht, kann den RFH. anrufen. Daß diese Regelung zweckmäßig ist, muß bezweifelt werden. Das rechtliche Interesse der Beteiligten zu wissen, ob im gegebenen Falle eine Finanzpflicht des Dritten anzuerkennen ist, dürfte denselben Schutz verdienen, wie das Interesse des Dritten an Schutz vor Erzwingungsstrafe, zumal für den Beteiligten die Frage häufig von grundsätzlicher über den Einzelfall hinausgehender Bedeutung ist.

Bei Inanspruchnahme Dritter im Steuerstrafverfahren, aber auch dann, wenn diese Heranziehung unterbleibt, hat der beteiligte Steuerpflichtige, d. h. der, gegen den sich das Verfahren richtet, sowie ein Nebenbeteiligter die Beschwerde gemäß § 418 Abs. 2 AO.[328]). Eine derartige Bestimmung findet sich sonst nirgends. Im Zivilprozeß und im Verwaltungsstreitverfahren haben die Parteien nur gegen die Freistellung von der Aussage Rechtsmittel, und zwar im Zivilprozesse die sofortige Beschwerde gegen die das die Freistellung aussprechende Zwischenurteil, § 387 ZPO. und im Verwaltungsstreitverfahren die befristete Beschwerde an die höhere Instanz, evtl. sogar die weitere Beschwerde § 78 Abs. 2 LVG.

IV. Hauptteil.

Zweck und Rechtsnatur der Finanzpflichten Dritter.

§ 22. Rechtspolitisches Ziel.

In der Arbeit wurde bisher lediglich eine Darstellung der auf die Finanzpflichten Dritter sich beziehenden Gesetzesbestimmungen gegeben,

[327]) Hensel I S. 168.
[328]) RFH. 13 S. 334.

ohne auf das Wesen und die rechtliche Natur dieser Pflichten näher einzugehen. Das soll im Folgenden versucht werden.

Gesetzespolitisch bezweckt die Heranziehung Dritter die Durchführung, und zwar die möglichst erfolgreiche, gerechte und gleichmäßige Durchführung der Steuergesetze[329]). Durch den Ausgang des Weltkrieges und die ins Ungeheuere gestiegenen Aufgaben und Lasten des Staates wurde die Aufbringung von Steuern in vorher nie geahnter Höhe erforderlich. Um hierbei das durch Art. 134 RV. gesteckte Ziel, die Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit zu erreichen, mußten neben einem Ausbau der Steuerpflicht Maßnahmen getroffen werden, damit die Steuerbehörden in allen bekannten Steuerfällen restlose Klarheit erlangten und möglichst alle unbekannten Steuerfälle zu ihrer Kenntnis kamen[330]). Dies konnte, da die gestiegenen Steuersätze die Steuerunehrlichkeit noch anwachsen ließen, nur erreicht werden, wenn auch Dritten, die ihr Eigeninteresse dadurch nicht unmittelbar gefährdeten, vielmehr gewissermaßen neutral und desinteressiert waren, entsprechende Hilfs- oder Finanzpflichten auferlegt wurden[331]). So schuf man damals ein ganzes System dieser Pflichten, die dann in der Folgezeit teilweise wieder beseitigt (vgl. § 189 AO.), teilweise noch erweitert wurden (vgl. die Änderung des § 202 Abs. 1 AO. durch § 56 Nr. 11 der 3. SteuernotVO.).

Insgesamt ist allerdings die Bedeutung und die Inanspruchnahme der Finanzpflichten Dritter im Laufe der Zeit geringer geworden. Der Wandel der Anschauungen gegenüber der in der RAO. begründeten Steigerung der Befugnisse der Steuerbehörden hat zwar nur im Falle des § 189 AO. zu einer Aufhebung geführt, er zeigt sich jedoch in der praktischen Handhabung[332]).

§ 23. Rechtsnatur dieser Pflichten.

Über die rechtliche Natur der Finanzpflichten besagt ihr gesetzespolitischer Zweck nichts. Betont sei nochmals, daß hier nur die Finanzpflichten dritter Steuerpflichtiger zur Erörterung stehen. Dabei kann davon ausgegangen werden, daß das gesamte Steuerrecht ein Teil, ein Sondergebiet des Verwaltungsrechtes ist. Es bleibt dahingestellt, ob es „ein in sich geschlossenes Rechtsgebiet mit eigenartiger und eigengesetzlicher Begriffsbildung“[333]) ist, jedenfalls muß es dem Verwaltungsrecht zugerechnet werden, als Regelung für eine Tätigkeit von Trägern der öffentlichen Gewalt, die nicht Rechtsetzung oder Rechtsprechung ist[334]). Auch in diesem

[329]) Vgl. zum folgenden Hensel I S. 124.

[330]) Vgl. die Ausführung des RMdF. Erzberger: „Diese Maßnahmen werden derartig sein, daß vor keinem Kassenschrank im Inland und Ausland — auch dafür haben wir Mittel und Wege — Halt gemacht wird. Auch der Strohsack wird beim Bauern draußen nicht gegen den Blick des Steuerbeamten gesichert sein, auch der Strumpf nicht.“

[331]) Pendele S. 112.

[332]) Vgl. z. B. oben die Ausführungen über das Auskunftszwangsrecht gegen Banken und Rechtsanwälte; ferner Bühler S. 84, 85.

[333]) Hensel, Ref. S. 63.

[334]) Ball, VerwaltungsArch. Bd. 31 S. 317; Jellinek S. 43; Hensel II S. 1.

Sondergebiet des Verwaltungsrechtes findet sich „als ein Gegensatz, der sich durch das ganze Rechtsgebiet zieht“ [335]), der Gegensatz von materiellem und formellem Recht. Dieser Gegensatz wird, wie Ball aaO. dargelegt hat, in der deutschen Steuerrechtssystematik allgemein verwandt. Ball hat diesen Nachweis für Hensels „Steuerrecht“ 1. Aufl., seine eigene „Einführung ins Steuerrecht“, Friedrichs „Grundzüge des Steuerrechts“ und Kloß systematische Darstellung der RAO. geführt. Aber auch Hensels 2. Aufl. und Bühlers „Steuerrecht, Allgem. Teil“, verwenden ihn beim Aufbau ihres Systems; Bühler behandelt z. B. in den §§ 1—78 das formelle und in den §§ 79—136 das materielle Steuerrecht [336]).

Wenn so bei allen Systemen der Einteilungsgrund derselbe ist, so schwanken sie doch bei der Abgrenzung zwischen materiellem und formellem Recht [337]).

Als erstes wird daher festzustellen sein, ob es sich bei den Finanzpflichten Dritter um materiellrechtliche oder formellrechtliche Pflichten handelt. Für die Entscheidung eines bestimmten Einzelfalles ist es meist unerheblich, auf welchen Standpunkt man sich stellt, in Ermessensfragen kann es ausschlaggebend sein. Für die Beurteilung der Pflichten in ihrer Gesamtheit, für die Kritik der bestehenden gesetzlichen Regelung und die bei der Auslegung zu beachtenden leitenden Gesichtspunkte aber kommt es sehr darauf an, welche Ansicht man vertritt. Z. B. hängt die Beantwortung der Frage, ob eine freiere oder engere Auslegung der Bestimmungen angebracht ist, davon ab. Sind es formelle Normen, so wird man auch Mußvorschriften einer freien Auslegung unterziehen [338]), sind es materielle Normen, so ist eine strengere Auslegung am Platze.

Im folgenden sollen die im Schrifttum vertretenen Ansichten kurz zusammengestellt werden. Manche Autoren, die die Finanzpflichten Dritter als formelle Pflichten betrachten, bezeichnen sie als Verfahrensvorschriften, andere sehen formelle, jedoch nicht zum Verfahren gehörende Pflichten in ihnen; jedoch soll diese Unterscheidung hier als unerheblich beiseite bleiben [339]).

I.

In den Finanzpflichten Dritter sehen formelle Pflichten Schranil [340]), Myrbach-Rheinfeld [341]), Friedrichs [342]) und Bühler [343]). Auch Hensel behandelt in der ersten Auflage die Pflichten im formellen Recht. Myrbach-Rheinfeld hat allerdings gewisse Bedenken: „Insofern nun die Einzelnen verpflichtet und gebunden werden, könnten die einschlägigen Normen als materiellrechtliche angesehen werden. Da sie aber anderseits

[335]) Ball aaO. S. 318.
[336]) Vgl. Bühler, Arch. d. öffentl. Rechts, N. F. 13 S. 299.
[337]) Ball, VerwArch. 31 S. 318; Myrbach-Rheinfeld S. 148; Bühler S. 97.
[338]) RG. 102, 278 mit Bezug auf die ZPO. Von Bedeutung ist auch die Frage für die Entscheidung der rückwirkenden Kraft der Normen.
[339]) Bühler S. 97; Hensel I S. 162.
[340]) Arch. d. öffentl. Rechts 39 S. 166.
[341]) S. 148.
[342]) Das System des Abgabenrechts in VierteljSchr. f. St. u. FinR. 1927 Heft 4 S. 714.
[343]) S. 7, 61, 96 und oft.

nur Mittel zur Erreichung des Hauptzwecks, nämlich der Erreichung vollständiger und normgemäßer Abgabenleistungen sind, und durch sie das von den Verwaltungsorganen anzuwendende Verfahren gesichert und ergänzt werden soll, sind die nicht unmittelbar auf die Leistung der Abgabe und dessen, was damit zusammenhängt, bezugnehmenden Normen doch dem formellen Rechte beizuzählen". Bühler führt S. 96 mit Bezug auf beteiligte Steuerpflichtige aus: „Wir haben dem materiellen Steuerrecht zuzuweisen die Rechtssätze, die die materielle Steuerleistungspflicht bestimmen. Dem formellen Recht haben wir zuzuweisen alle Bestimmungen, die die Mittel und Wege für die Durchführung der materiellen Leistungsansprüche weisen. Seinen Kern bildet das eigentliche Verfahrensrecht. Aber auch die Bestimmungen über die Hilfspflichten der Steuerpflichtigen gehören dem formellen Rechte an". Dasselbe soll aber offensichtlich für die Finanzpflichten Dritter gelten, da er S. 289 und S. 61 schreibt: „Wir haben dem materiellen Steuerrecht die Rechtssätze zuzuweisen, die für Entstehung, Veränderung und Inhalt der einzelnen Steuerleistungspflicht maßgebend sind, dem formellen Recht diejenigen, deren Zweck ist, Mittel und Wege zu bestimmen, die der Verwirklichung dieser Leistungspflichten dienen. Die formellrechtlichen Vorschriften des Steuerrechts besagen, daß wenn jemand Steuerschuldner ist oder als solcher in Betracht kommt, zwecks Feststellung und Realisierung dieser Forderung ihm und gegebenenfalls auch Dritten gegenüber gewisse Maßnahmen zu treffen sind."

II.

Ein Teil der Schriftsteller ist anderer Ansicht; er betrachtet die Finanzpflichten Dritter als materiellrechtliche Pflichten. So schreibt Koeppel[344]): „Das Recht auf Auskunft und Einsichtgewährung ist unzweifelhaft materiellrechtliche Machtbefugnis; es handelt sich nicht um verfahrensrechtliche Bestimmungen". Derselben Auffassung ist Nawiasky, der S. 37 die Systematik der RAO., die Einreihung dieser Vorschriften in die über das Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren rügt, „so daß man meinen könnte, es handele sich um prozessuale Bestimmungen", und S. 49 ausführt, „daß die Finanzpflichten in demselben Abschnitt über die sachlichen im Sinne von materiellen Vorschriften zu finden sein müßten wie die Steuerschuld"[345]). Ball, der die Auskunftspflichten in der 1. Aufl. seines Grundrisses noch im formellen Recht behandelt hatte, hat sich jetzt ebenfalls der Auffassung Beckers angeschlossen, daß es sich in Wahrheit um materiellrechtliche Bestimmungen handle[346]).

Becker, St. u. W. 1924 Sp. 1485 ff., bei seiner Besprechung von Albert Hensel, „Steuerrecht", wies nämlich mit ganz besonderer Schärfe darauf hin, daß man zwischen der materiellen Verpflichtung und der formellen Geltendmachung der Pflichten unterscheiden müsse. Er schreibt: „Der RFH. hat bei den Pflichten auf Auskunft zwischen der materiellen Verpflichtung und der formellen Geltendmachung dieser Ver-

[344]) Koeppel, BankArch. 1919 S. 131.
[345]) Vgl. auch Nawiasky S. 82, 83 und oft.
[346]) Ball, Die Entwicklung des Steuerrechtssystems, VerwArch. 31 S. 308 ff., insbesondere S. 316.

pflichtungen unterschieden und auf Rechtsbeschwerde auch ohne Rüge geprüft, ob sachlich eine Pflicht zu Auskunft, Büchervorlegung und Beistand bestand. Daß es sich hierbei um Hilfsmittel zur Ermittlung eines bestimmten Steuerfalles oder zur Aufdeckung bisher unbekannter Steuerfälle handelt, hindert nicht, diese Pflichten als materiellrechtliche Pflichten zu behandeln. — Es handelt sich nicht um verfahrensrechtliche, sondern um verwaltungsrechtliche Dinge. Außerdem scheint mir ein Hauptpunkt der zu sein, daß es sich bei dem ganzen Gebiet gar nicht um Verfahrensvorschriften, sondern um materielle Pflichten handelt, die den davon betroffenen Personen im Interesse der Besteuerung auferlegt werden."

Wie Becker mit Recht betonte, ist die von ihm vertretene Ansicht auch die Ansicht des RFH. Davon legen auch die Register zu der Sammlung von Entscheidungen und Gutachten des RFH. Zeugnis ab, die jeweils im 2. Abschnitt unter der Überschrift Materielles Steuerrecht im 2. Kapitel die Hilfspflichten des Steuerschuldners und Dritten behandeln[347]). Hensel behandelt in der 2. Aufl. seines Steuerrechts die hier interessierenden Pflichten im wesentlichen in dem Abschnitt „Das Recht der Steuerverwaltung" unter der Überschrift „Die verwaltungsrechtlichen Pflichten des Steuerrechts" und stellt sie dadurch und auch expressis verbis in gewissen Gegensatz zu den verfahrensrechtlichen Bestimmungen im engeren Sinne. Anderseits schreibt er über die wichtigste Finanzpflicht, die Erklärungspflicht, die bald tatbestandsmäßig, bald durch besonderen Verwaltungsakt auferlegt wird, auf S. 80: „Wollte man die eine dem materiellen, die andere dem Verwaltungsrecht zuordnen, so würde ein und dasselbe Institut nach gänzlich verschiedenen Gesichtspunkten zerrissen werden". Aus diesem Wortlaut darf man aber nicht schließen, daß Hensel einen Gegensatz zwischen materiellem Recht und Verwaltungsrecht machen und die als verwaltungsrechtliche Pflichten behandelten Finanzpflichten Dritter als formelle Pflichten bezeichnen wollte[348]). Abgesehen davon, daß bei der Einhelligkeit, mit der im Schrifttum zwischen verwaltungsrechtlichen Pflichten materieller und formeller Art unterschieden wird, es einer besonderen Darlegung bedurft hätte, wenn er von diesem Sprachgebrauch hätte abweichen wollen, zeigt auch S. 165, wo es heißt, „das Steuerverwaltungsrecht ist dem materiellen Tatbestandsrecht zweckgebunden untergeordnet", daß es die fragliche Stelle auf den Gegensatz zwischen materiellem Tatbestandsrecht und Verwaltungsrecht und nicht auf den Gegensatz von formellem und materiellem Recht abstellt.

III.

Ihre staatsrechtliche Grundlage haben die Finanzpflichten Dritter in Art. 133 Abs. 1 RV. „Alle Staatsbürger sind verpflichtet, nach Maßgabe der Gesetze persönliche Dienste für den Staat und die Gemeinde zu leisten."

---

[347]) Irrig ist es daher, wenn Bühler, S. 100, glaubt, die Einteilung in materielles und formelles Recht ebenso getroffen haben, wie die Verfasser der Register.

[348]) Beachte z. B. auf S. 157 die Bezeichnung der Pflichten der §§ 177—188 AO. als Verfahrenspflichten.

Diese persönlichen Dienste für den Staat sind Arbeitsleistungen zugunsten bzw. zum Vorteil des Gemeinwesens[349]), und umfassen polizeiliche und kommunale Pflichten, Zeugnispflichten, die hier behandelten Finanzpflichten usw. Man bezeichnet sie auch als Naturalleistungspflichten oder öffentliche Lasten. Ihnen ist eigentümlich das Fehlen jeder unmittelbaren Beteiligung des Verpflichteten, es sind im öffentlichen Interesse einem unmittelbar Unbeteiligten auferlegte Verpflichtungen zu Leistungen unentgeltlicher Art ohne Treupflicht[350]). Wegen dieser Übereinstimmung ihrer verfassungsmäßigen Grundlage ist es angängig, die Finanzpflichten Dritter und die polizeilichen Pflichten Unbeteiligter — „Nicht-Störer" im Sinne Drews — in Parallele zu setzen. Zudem besteht Übereinstimmung auch darin, daß es sich darum handelt, auf dem Gebiete der Verwaltung öffentliche Interessen zu fördern, sei es die Ordnung, Sicherheit und Ruhe, sei es die reibungslose Durchführung der Besteuerung. In beiden Fällen kann die Behörde innerhalb gesetzlicher Schranken die Hilfe Dritter in Anspruch nehmen, in beiden Fällen sind diese Anforderungen erzwingbar[351]). Das erklärt die Ähnlichkeit, z. B. zwischen der Anzeigepflicht nach dem Reichsseuchengesetz und der Anzeigepflicht nach dem Grunderwerbssteuergesetz, zwischen der Auskunftspflicht gegenüber der Polizei und der Auskunftspflicht gemäß § 177 AO. Auch die Vorlegungs- und Einsichtsgewährungspflicht im Steuerrecht ist keine prozessuale Parteipflicht, sondern eine aus dem Staatsverhältnis fließende allgemeine staatsbürgerliche Pflicht wie die Auskunfts- und Beistandspflicht und die Zeugnispflicht des Zivil- und Strafprozesses[352]).

Bei all diesen öffentlichen Lasten im engeren verwaltungsrechtlichen Sinne — auch bei den soeben erwähnten Justizlasten, d. h. der Pflicht, sich als Zeuge oder Sachverständiger vernehmen zu lassen[353]) — wird zwischen der materiellen Verpflichtung und dem formellen Verfahren unterschieden, in dem diese Verpflichtungen durchgesetzt, evtl. zwangsweise durchgesetzt werden. Im Polizeirecht z. B. besteht schon lange kein Zweifel darüber, daß die verpflichtende Norm materiellrechtlichen Charakter trägt und von der verfahrensrechtlichen Durchsetzung scharf zu scheiden ist. Mag auch dieser Unterschied bei den Finanzpflichten Dritter manchmal nicht so klar zum Ausdruck kommen — dann liegt darin eben ein Mangel der steuerrechtlichen Vorschriften —, daß ein solcher Unterschied besteht, wird man annehmen müssen. In einzelnen Fällen, z. B. in § 177 Abs. 1 AO. einerseits und § 177 Abs. 2 und 3 in Verbindung mit § 209 AO. anderseits, zeigt er sich jedoch recht deutlich.

Nach alledem erscheint die auch vom RFH. vertretene oben unter II erwähnte Ansicht den Vorzug zu verdienen, daß die Finanzpflichten Dritter als materiellrechtliche Pflichten des Steuerverwaltungsrechts zu betrachten sind, deren Geltendmachung durch Bestimmungen rein for-

---

[349]) Anschütz zu Art. 133 Anm. 1 S. 349.
[350]) Fleiner S. 384; Jellinek § 19 I S. 400.
[351]) Vgl. O. Mayer II S. 227.
[352]) Vgl. Goldschmidt S. 109 und 216.
[353]) Jellinek § 19, II S. 400.

meller Art geregelt ist. Damit wird anerkannt, daß auch im Steuerrecht formelles und materielles Recht in gewissem Gegensatz stehen [354]). Gleichzeitig aber wird darauf hingewiesen, daß die Versöhnung der widerstreitenden Meinungen in der Verschiedenheit der Betrachtungsweise liegt, indem ein und dieselbe Sache bald objektiv, d. h. materiell-rechtlich, bald prozessual, d. h. als Urteilsmaßstab angeschaut werden kann [355]), daß aber hier, wo es darauf ankommt, festzustellen, welche Pflichten ein Dritter dem Staate gegenüber zu erfüllen hat, die objektive Betrachtungsweise, d. h. die Prüfung der gesetzlichen Vorschriften als eines Inbegriffs von Imperativen angewandt werden muß [356]).

Dies Ergebnis rechtfertigt nachträglich, daß in dem Abschnitt über das Erlöschen bzw. die Erfüllung der Finanzpflichten die materiellen Erlöschensgründe und die Erfüllungstatbestände behandelt wurden, während das Verfahren, in dem die Pflichten erfüllt werden, bei Betrachtung der einzelnen Pflichten nebenbei zur Sprache kam.

Bedenken könnten sich gegen die hier vertretene Auffassung vor allem deshalb erheben, weil ein Teil der Finanzpflichten Dritter, z. B. die Auskunftspflicht gemäß § 177 AO. lediglich in einem bestimmten gegen einen bestimmten beteiligten Steuerpflichtigen gerichteten Steuerverfahren geltend gemacht werden kann. Kloß [357]) bezeichnet daher diese Pflichten als prozessuale Auskunftspflichten und stellt sie den anderen allgemeinen Auskunftspflichten, z. B. § 167 AO. gegenüber. In Wahrheit aber ist es keine im eigentlichen Sinne prozessuale Pflicht. Daß sie lediglich beim Vorliegen eines bestimmten Steuerverfahrens zu erfüllen ist, besagt nur, daß die verfahrensrechtliche Geltendmachung an bestimmte Voraussetzungen geknüpft ist, berührt aber nicht ihre Rechtsnatur. Etwas Ähnliches ist z. B. der Fall, daß im Zivilprozeß die Zeugenaussage einer unter § 383 Ziffer 4 fallenden Person erzwungen werden soll. Die Erzwingung der Aussage ist nur bei Entbindung von der Schweigepflicht zulässig. Trotzdem aber wird man nicht sagen können, daß die von dem Willen einer Privatperson abhängige Entbindung von der Schweigepflicht irgendwie das Wesen der Aussagepflicht beeinflusse.

Die Rechtsnatur ist etwas der betreffenden Verpflichtung Innewohnendes, es ist die Aufgabe, die der Gesetzgeber mit der fraglichen Norm für das Rechtssystem lösen wollte. Dabei ist zu beachten, daß diese Aufgabe und Stellung im Rechtssystem keineswegs identisch mit dem gesetzespolitischen Zwecke, sondern eine rein juristische Frage ist. Es ergibt sich alsdann, daß auch diese angeblich prozessualen Vorschriften in Wahrheit materieller Natur sind, da sie öffentliche Lasten, Finanzlasten der Betroffenen im Sinne des Art. 133 der RV. begründen. Daß diese Finanzpflichten Dritter im Einzelfalle dazu dienen, ein bestimmtes Verfahren zu fördern, ist unerheblich [358]). Bürger befaßt sich im Finanzarchiv 45

[354]) Grenzfälle sind z. B. Beweislastregeln.
[355]) Vgl. Sauer S. 568; Ball, VerwArch. 31 S. 316.
[356]) Goldschmidt S. 228.
[357]) Kloss aaO. § 16 allgemeine; § 17 prozessuale Auskunftspflichten.
[358]) Hensel II S. 124; auch derartige Finanzpflichten Dritter haben selb ständige Bedeutung, sind also rechtlich unabhängig von dem eigentlichen Verfahren zur Durchsetzung des Steueranspruchs.

Bd I S. 1 mit dem hier behandelten Problem. Auch für ihn liegt das Kriterium der Unterscheidung zwischen materiellen und formellen Pflichten in der Betrachtungsweise und nicht im Rechtsstoff. Er erkennt die drei gesetzgeberischen Möglichkeiten.

a) Die von ihm abgelehnte lediglich materiellrechtliche Behandlung der Finanzpflichten Dritter,
b) die angeblich in der AO. sich findende Regelung in formell- und in materiell-rechtlicher Hinsicht und
c) die ausschließlich formell-rechtliche Regelung, die er aus gesetzesökonomischen Gründen befürwortet.

Zur Begründung seiner Ansicht weist Bürger z. B. hin auf § 3 Ziff. 1 Abs. 3 und § 49 Abs. 2 Satz 1 RBewG. sowie § 46 und § 61 Abs. 2 EinkStG.

Es dürfte aber auf einer Verkennung der wahren Sachlage beruhen, wenn er S. 38 behauptet und als vorbildlich hinstellt, daß die StPO. und die ZPO. keinen materiellen Teil des Zeugnisrechtes enthalte. Abgesehen davon, daß diese Behauptung nicht unzweifelhaft ist, liegt gerade in dem Fehlen materieller Vorschriften ein Mangel dieser Bestimmungen; es ergeben sich daraus Unklarheiten, die auf das Steuerrecht zu übertragen kein Anlaß vorliegt[359]). Bürger widerlegt sich aber selbst, indem er S. 38 zugibt, „daß es gewisse Pflichten Dritter gibt, die auch außerhalb eines Verfahrens von Bedeutung sein können", und deren Regelung in materiellem Zusammenhang empfiehlt. Daß er diese Normen kurzerhand als Ausnahmen bezeichnet, ist unrichtig und dürfte allein dadurch widerlegt sein, daß sich diese Arbeit beinahe zur Hälfte mit selbständigen Finanzpflichten befaßt. Zudem läßt nur eine einheitliche materiell-rechtliche und formell-rechtliche gesetzliche Regelung der selbständigen und unselbständigen Finanzpflichten Dritter, wie sie hier befürwortet wird, die Gleichartigkeit der Pflichten erkennen und erleichtert damit die richtige Anwendung des Gesetzes.

Es bleibt zu erörtern, ob in der Schaffung von Finanzpflichten Dritter die Begründung eines finanzrechtlichen Gewaltverhältnisses über diese Personen zu sehen ist.

Zwar ist auch hier, wie bei der Frage, ob es sich um materielle oder formelle Pflichten handelt, die Beantwortung der Einzelfragen nicht abhängig von der Kennzeichnung dieser Pflichten, aber eine solche Kennzeichnung ist erforderlich, um mit auch nur annähernder Deutlichkeit und Richtigkeit sagen zu können, in welche der herkömmlich zur Bezeichnung der Beziehungen von Rechtssubjekten verwendeten Kategorien dieses Finanzpflichtverhältnis gehört[360]). Dabei ist zu beachten, daß es sich insoweit nicht um das Grundverhältnis, die Unterworfenheit unter die Staatsgewalt, sondern um die Gesetz gewordene Gestaltung zur Erreichung eines bestimmten gesetzespolitischen Zieles handelt[361]), als welches Ziel die Durchführung der Besteuerung betrachtet werden muß. Wegen der im

[359]) Vgl. im übrigen § 4 der Arbeit.
[360]) Mirbt, FinArch. 1927 I S. 43; vgl. Nawiasky, VierteljSchr. f. St. u. FinR. 1928, H. 3 S. 446.
[361]) Mirbt aaO. S. 55.

Schrifttum vertretenen Ansichten darf auf die Referate von Hensel und Bühler „über den Einfluß des Steuerrechts auf die Begriffsbildung des öffentlichen Rechts" auf der Tagung der Vereinigung der deutschen Staatsrechtslehrer in Münster und die sich daran anschließende Diskussion verwiesen werden, die in den Veröffentlichungen der erwähnten Vereinigung 1927 Heft 3 S. 63 ff. wiedergegeben sind. Nach der gesetzlichen Regelung besteht keine allgemeine Gehorsamspflicht Dritter, vielmehr müssen die Anforderungen der Steuerbehörden im Gesetz ihre Grundlage haben [362]). Unrichtig dürfte es jedoch sein, daß bei den Finanzpflichten zum Unterschied von dem Polizeirecht der Hintergrund einer selbstverständlichen natürlichen Pflicht fehle, der der Finanzbefehl nur den rechtlichen Ausdruck zu geben hätte, und daß alles gemacht und nach Zweckmäßigkeit und Bedürfnis frei erfunden sei, wie das O. Mayer I S. 351 behauptet. Auch im Finanzrecht gibt es eine selbstverständliche natürliche Pflicht. Und zwar ist es die Pflicht zur Mithilfe bei der Durchführung einer gleichmäßigen Besteuerung; es wäre sehr zu wünschen, daß diese Idee und Auffassung Allgemeingut würde. Bis dahin bleibt allerdings nichts anderes übrig, als durch zweckmäßige und dem Bedürfnis entsprechende Gesetzesvorschriften diesem Ziele nahe zu kommen. Zuzugeben ist O. Mayer, daß das geltende Recht bei der Steuergeldzahlungspflicht wie bei den Finanzpflichten im Gegensatz zum Polizeirecht die notwendigen Anordnungen fast alle durch Gesetz trifft, oder doch durch Gesetz genau bestimmt, welche Befehle die Steuerbehörden erlassen dürfen. Ebenso richtig aber ist, was Hensel in dem eben erwähnten Referat zum Schlusse ausführte: „Der Generalklausel gehört die Zukunft" [363]). Daher wird man zurzeit noch nicht von einem Gewaltverhältnis über die mit Finanzpflichten belasteten Dritten sprechen können [364]). Es ist jedoch sehr wohl möglich, ja zu erwarten, daß diese Pflichten, die schon jetzt den Übergang von Forderungsverhältnissen zu Gewaltverhältnissen bilden [365]), im Laufe der Zeit zu echten Gewaltverhältnissen werden.

Zum Schlusse sollen nicht erneut die zahlreichen Einzelfragen aufgezählt werden, in denen der Verfasser glaubte von der bestehenden gesetzlichen Regelung abweichende Vorschläge machen zu sollen, sondern nur darauf hingewiesen werden, daß es s. E. darauf ankommt, daß sich der Gesetzgeber der materiellrechtlichen Natur der Finanzpflichten dritter Personen bewußt wird und sie als selbständige Gruppe steuerverwaltungsrechtlicher Pflichten den Steuergeldzahlungspflichten und den Finanzpflichten der Beteiligten zur Seite stellt, indem er gleichzeitig innerhalb dieser Gruppe eine

[362]) Bühler S. 359.

[363]) Als Beweis sei z. B. auf die Ausdehnung des § 202 auf die Gesamtheit der Finanzpflichten verwiesen.

[364]) Nawiasky S. 45.

[365]) Nawiasky, Forderungs- und Gewaltverhältnis; Zitelmann, Festschrift 1913 S. 35.

scharfe Trennung der materiellrechtlichen und formellrechtlichen Bestimmungen vornimmt[366]).

Von unmittelbar praktischer Bedeutung ist es jedoch, daß die Steuerverwaltungsbehörden und Steuergerichte, wenn sie in die Lage kommen, über die Inanspruchnahme eines Dritten zur Erfüllung von Finanzpflichten zu entscheiden, schon jetzt den Gegensatz zwischen materiellen Voraussetzungen und Schranken und formeller Geltendmachung dieser Pflichten beachten.

---

[366]) Vgl. Hensel I S. 220. Die jetzige Vermehrung von materiellen und verfahrensrechtlichen Bestimmungen in der AO. hat einer reinlichen Scheidung der systematisch voneinander abgegrenzten Hauptteile zu weichen.

Lebenslauf.

Am 2. Juli 1904 wurde ich, Hugo Fritz Arnold, als Sohn des Bankdirektors Fritz Arnold zu Gummersbach, Regierungsbezirk Köln (Rhein), geboren. Nach vierjährigem Besuch der Seminarübungsschule und neunjährigem Besuch der Oberrealschule zu Gummersbach verließ ich diese Anstalt Ostern 1923 mit dem Zeugnis der Reife. Im Sommersemester 1923 und Wintersemester 1923/24 war ich an der Universität Köln als Studierender der Rechtswissenschaft eingeschrieben. Gleichzeitig war ich als Volontär beim Barmer Bank-Verein Gummersbach tätig. Ostern 1924 bezog ich die Universität München, an der ich bis zum Ende des Wintersemesters 1925/26 Rechtswissenschaft studierte. Im Sommersemester 1926 und Wintersemester 1926/27 setzte ich dieses Studium an der Universität zu Bonn fort. Im August 1927 bestand ich die erste juristische Staatsprüfung, seit 2. September 1927 bin ich als Referendar im Vorbereitungsdienst im Bezirke des Oberlandesgerichts Köln beschäftigt.